

21世纪全国高等院校**财经管理**系列实用规划教材



第3版

税法与税务会计实用教程

主编/张巧良　张　华



说　明

本书电子版仅提供给高校任课教师使用，如有任课教师需要本书课件或其他相关教学资料，请联系北京大学出版社客服，微信手机同号：15600139606，扫下面二维码可直接联系。

由于教材版权所限，仅限任课教师索取，谢谢！



第3篇

所得税会计



企业所得税及其纳税会计处理

教学目标

本章主要讲述以《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》)以及《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(以下简称《企业所得税法实施条例》)的有关规定为依据的企业所得税的税制要素、应纳税额的计算等内容。通过本章的学习，应掌握企业所得税法在纳税人、税率、税收优惠以及应纳税所得额的计算等方面的规定；在此基础上，学习《所得税会计准则》的有关内容，能够熟练运用资产负债表债务法进行有关所得税的会计处理。

教学要求

知识要点	能力要求	相关知识
企业所得税税制要素	(1) 能够识别我国企业所得税的纳税义务人并区别居民企业与非居民企业 (2) 掌握征税对象和税率 (3) 了解源泉扣缴的规定 (4) 了解税收优惠的有关政策	(1) 企业所得税的纳税义务人 (2) 征税对象 (3) 税率 (4) 扣缴义务人与源泉扣缴 (5) 税收优惠
应纳税所得额的计算	(1) 能够确定企业的应税收入总额 (2) 能够识别不征税收入和免税收入 (3) 能够确定准予扣除的项目及不得扣除的项目 (4) 能够按照亏损弥补的规定确定企业的应纳税所得额 (5) 能够计算企业所得税的应纳税所得额	(1) 收入总额的确定 (2) 不征税收入和免税收入 (3) 准予扣除的项目 (4) 不得扣除的项目 (5) 亏损弥补

续表

知识要点	能力要求	相关知识
资产的税务处理	能够掌握固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、存货、投资资产的税务处理的有关规定，以及税法规定与会计规定差异的处理	(1) 固定资产的税务处理 (2) 生物资产的税务处理 (3) 无形资产的税务处理 (4) 长期待摊费用的税务处理 (5) 存货的税务处理 (6) 投资资产的税务处理 (7) 税法规定与会计规定差异的处理
资产损失税前扣除的所得税处理	了解资产损失的界定，熟悉资产损失的扣除政策	(1) 资产损失及相关概念的界定 (2) 资产损失的扣除政策
应纳税额的计算	能够正确计算纳税人的应纳所得税额	(1) 居民企业应纳税额的计算 (2) 境外已纳税额的扣除 (3) 非居民企业应纳税额的计算
特别纳税调整	了解特别纳税调整的有关规定	调整范围、调整方法、核定征收、加收利息
纳税申报	了解纳税地点、纳税期限、纳税申报的有关规定	纳税地点、纳税期限、纳税申报
所得税会计核算	(1) 理解资产负债表债务法的概念 (2) 能够确定资产、负债的计税基础及相关的暂时性差异 (3) 能够应用资产负债表债务法进行企业有关业务的会计处理	(1) 资产负债表债务法的概念 (2) 资产、负债的计税基础 (3) 暂时性差异 (4) 递延所得税负债及递延所得税资产的确认与计量 (5) 所得税费用的确认与计量

导入案例

家具家饰市场每平方米租金才4元？——蹊跷合同曝出偷税疑点

这是一场偷税与反偷税的博弈！隐瞒收入、阻挠检查……广西某家具家饰市场投资有限公司采取种种手段偷逃国家税款，涉税金额达670多万元。在城区政府支持配合下，南宁市国税局第二稽查局(以下简称第二稽查局)一举破获了这起偷税大案。2014年1月14日，该家具家饰市场少缴的企业所得税、罚款以及滞纳金共370多万元被依法追缴入库。

时间回溯到2012年7月15日，南宁市国税局第二稽查局接到举报：某家具家饰市场每年收取租金近5 000万元，但很少给租户开具发票，大量偷漏国家税金。案情重大，7月16日，第二稽查局迅速成立专案组对该家具公司立案查处。

该家具家饰市场位于南宁市区，占地面积达10万平方米，共500多个铺面，是一家集家具展示、批发、零售为一体的超大型专业家具商贸城。

举报资料仅仅30多个字，没有翔实证据，从何入手？经研究，专案组决定先从国税部门的税收征管信息系统中查询该企业的税务登记、申报纳税等信息。查询结果令人吃惊：2007—2011年间，其每年申

实行按年计征、分期预缴的征收办法。

本章依据2007年3月16日第十届全国人民代表大会第五次会议通过并于2008年1月1日起实施的《企业所得税法》及2008年1月1日起施行的《企业所得税法实施条例》，以及后续的相关补充政策，讲述法人纳税主体的所得税征收与缴纳的有关内容，并依据《所得税会计准则》介绍企业所得税的相关会计处理。

6.1.1 纳税义务人

1. 纳税义务人的确定标准

企业所得税的纳税人是指负有缴纳所得税义务的企业或者组织。发达国家一般实行法人所得税制度，即以法人组织作为企业所得税的纳税义务人。我国的企业所得税法关于纳税义务人范围的规定，按照国际通行做法，并考虑到实践当中从事生产经营的经济主体组织形式多种多样，为充分体现税收公平、中性的原则，将纳税义务人确定为我国境内的企业和其他取得收入的组织(以下统称企业)。同时，为增强企业所得税与个人所得税的协调，避免重复征税，个人独资企业和合伙企业不作为企业所得税的纳税人。按照此标准，企业设有多个不具有法人资格营业机构的，实行由法人汇总纳税。

2. 纳税义务人的分类

企业所得税的纳税义务人，按照“登记注册地标准”和“实际管理机构地标准”相结合的标准，分为居民企业和非居民企业两类，这是确定纳税人是否负有全面纳税义务的基础。

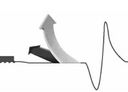
判断标准中的实际管理机构是指对企业的生产经营、人员、账务、财产等实施实质性全面管理和控制的机构，是行使居民税收管辖权的国家判定法人居民身份的主要标准。实际管理机构所在地的认定，一般以股东大会的场所、董事会的场所以及行使指挥监督权力的场所等因素来综合判断。

居民企业是指依照中国法律、法规在中国境内成立或者依照外国(地区)法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。这里的企业包括国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业、外商投资企业、外国企业，以及有生产、经营所得和其他所得的其他组织。

其中，有生产、经营所得和其他所得的其他组织是指经国家有关部门批准，依法注册、登记的事业单位、社会团体等组织。由于我国的一些社会团体组织、事业单位在完成国家事业计划的过程中开展多种经营和有偿服务活动，取得除财政部门各项拨款、财政部和国家价格主管部门批准的各项收入以外的经营收入，具有经营的特点，应当视同企业纳入征税范围。

非居民企业纳税人是指按照我国税法规定不符合居民企业标准的企业，即依照外国(地区)法律、法规成立且实际管理机构不在中国境内，但在中国境内设立机构、场所的，或者在中国境内未设立机构、场所，但有来源于中国境内所得的企业。

上述所称机构、场所，是指在中国境内从事生产经营活动的机构、场所，包括以下



几种。

（1）管理机构、营业机构、办事机构。

（2）工厂、农场、开采自然资源的场所。

（3）提供劳务的场所。

（4）从事建筑、安装、装配、修理、勘探等工程作业的场所。

（5）其他从事生产经营活动的机构、场所。

非居民企业委托营业代理人在中国境内从事生产经营活动的，包括委托单位或者个人经常代其签订合同、或者储存、交付货物等，该营业代理人视为非居民企业在中国境内设立的机构、场所。

把企业分为居民企业和非居民企业是为了更好地保障我国税收管辖权的有效行使。税收管辖权是各国政府在征税方面的主权，是国家主权的重要组成部分。根据国际上通行的做法，我国选择了地域管辖权和居民管辖权的双重管辖权标准，最大限度地维护我国的税收利益。

6.1.2　征税对象

1. 征税对象的确定原则

企业所得税的征税对象是企业取得的生产经营所得和其他所得，但并不是企业取得的任何一项所得都是企业所得税的征税对象。征税对象的确认应遵循以下原则。

（1）企业所得税的征税对象必须是企业有符合国家法律来源的所得。企业从事非法行为的所得不构成企业所得税的征税对象。

（2）应纳税所得额是扣除成本费用以后的净所得。即企业取得的任何一项所得在弥补相应的消耗和支出后的余额，才是企业所得税的应税所得。

（3）企业所得税的应税所得必须是实物或货币所得。各种荣誉性、知识性及体能、心理上的收益都不是应纳税所得。

（4）企业所得税的应税所得不包括财政拨款，依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金以及国务院规定的其他不征税所得。

2. 征税对象的具体内容

企业所得税的征税对象是企业取得的生产经营所得、其他所得和清算所得。

居民企业承担全面纳税义务，就其来源于我国境内外的全部所得纳税，包括销售货物所得、提供劳务所得、转让财产所得、股息红利等权益性投资所得、利息所得、租金所得、特许权使用费所得、接受捐赠所得和其他所得等。

非居民企业在中国境内设立机构、场所的，应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得，以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得缴纳企业所得税；在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的非居民企业，应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。上述所称实际联系，是指非居民企业在中国境内设立的机构、场所拥有的据以取得所得的

股权、债权，以及拥有、管理、控制据以取得所得的财产。

3. 所得来源地的确定

所得来源地可以由以下几个方面确定。

（1）销售货物所得，按照交易活动发生地确定。

（2）提供劳务所得，按照劳务发生地确定。

（3）转让财产所得，不动产转让所得按照不动产所在地确定；动产转让所得按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定；权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定。

（4）股息、红利等权益性投资所得，按照分配所得的企业所在地确定。

（5）利息所得、租金所得、特许权使用费所得，按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定，或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定。

（6）其他所得，由国务院财政、税务主管部门确定。

6.1.3 税率

企业所得税的税率是指对纳税人应纳税所得额征税的比率，即企业应纳税额与应纳税所得额的比率，是体现国家与企业分配关系的核心要素。

现行企业所得税实行比例税率，这种税率形式简便易行，透明度高，不会因征税而改变企业间的收入分配比例，有利于提高效率。目前的规定如下。

1. 基本税率

企业所得税的基本税率为25%，适用于居民企业和在中国境内设立机构、场所且所得与机构、场所有关联的非居民企业。

2. 低税率

企业所得税的低税率为20%，适用于在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的非居民企业。但在实际征税时减按10%的税率征收。

企业所得税税率归纳见表6-1。

表6-1 企业所得税税率表

<table>
<tr><th colspan="3">纳 税 人</th><th>税 率</th></tr>
<tr><td>居民企业</td><td colspan="2"></td><td rowspan="2">基本税率25%</td></tr>
<tr><td rowspan="3">非居民企业</td><td rowspan="2">在我国境内设立机构场所</td><td>取得所得与设立机构场所有实际联系</td></tr>
<tr><td>取得所得与设立机构场所没有实际联系</td><td rowspan="2">低税率20%
实际减按10%的税率征收</td></tr>
<tr><td colspan="2">未在我国境内设立机构场所的，但有来源于我国的所得</td></tr>
</table>

现行企业所得税法将企业所得税税率确定为25%，既考虑了我国的财政承受能力，又



考虑了企业的实际税负水平。这一税率在国际上属于适中偏低的水平，有利于继续保持我国税制的竞争力，进一步促进和吸引外商投资。

6.1.4　扣缴义务人与源泉扣缴

为了有效保护税源，保证国家的财政收入，防止偷漏税，简化纳税手续，企业所得税实行源泉扣缴的办法。源泉扣缴是指以所得支付者为扣缴义务人，在每次向纳税人支付有关所得款项时，代为扣缴税款的做法。

1. 扣缴义务人

对非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，应当就其来源于中国境内的所得应缴纳企业所得税，实行源泉扣缴，以支付人为扣缴义务人。税款由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时，从支付或者到期应支付的款项中扣缴。

其中，支付人是指依照有关法律规定或者合同约定对非居民企业直接负有支付相关款项义务的单位或者个人。

支付包括现金支付、汇拨支付、转账支付和权益兑价支付等货币支付和非货币支付。

到期应支付的款项是指支付人按照权责发生制原则应当计入相关成本、费用的应付款项。

对非居民企业在中国境内取得工程作业和劳务所得应缴纳的所得税，税务机关可以指定工程价款或者劳务费的支付人为扣缴义务人。

2. 扣缴办法

扣缴义务人未依法扣缴或者无法履行扣缴义务的，由纳税人在所得发生地缴纳。纳税人未依法缴纳的，税务机关可以从该纳税人在中国境内其他收入项目的支付人应付的款项中，追缴该纳税人的应纳税款。

所谓所得发生地，是指依照《实施条例》第七条规定的原则确定的所得发生地。在中国境内存在多处所得发生地的，由纳税人选择其中之一申报缴纳企业所得税。

该纳税人在中国境内其他收入，是指该纳税人在中国境内取得的其他各种来源的收入。

税务机关在追缴该纳税人应纳税款时，应当将追缴理由、追缴数额、缴纳期限和缴纳方式等告知该纳税人。

扣缴义务人每次代扣的税款，应当自代扣之日起 7 日内缴入国库，并向所在地的税务机关报送扣缴企业所得税报告表。

6.1.5　税收优惠

企业所得税的税收优惠指国家根据国民经济持续、健康、稳定发展需要和宏观经济调控的总体目标，运用税收政策在税收法律、行政法规中规定对某一部分特定纳税人和课税对象给予减轻或免除税收负担的一种措施。



现行企业所得税法根据国民经济和社会发展的需要，借鉴国际上的成功经验，按照“简税制、宽税基、低税率、严征管”的要求，对原内外资企业所得税双轨的税收优惠政策进行适当调整，建立起“以产业优惠为主、区域优惠为辅、兼顾社会进步”的新的税收优惠格局。税收优惠原则主要体现在：促进技术创新和科技进步，鼓励基础设施建设，鼓励农业发展及环境保护与节能，支持安全生产，统筹区域发展，促进公益事业和照顾弱势群体等。进一步促进国民经济全面、协调、可持续发展和社会全面进步，有利于构建和谐社会。

企业所得税的税收优惠方式包括免税、减税、加计扣除、加速折旧、减计收入、税额抵免等。

1. 免征与减征优惠

企业如果从事国家限制和禁止发展的项目，不得享受企业所得税优惠。企业的下列所得可以免征、减征企业所得税。

1）从事农、林、牧、渔业项目的所得

企业从事下列项目的所得，免征企业所得税，包括：①蔬菜、谷物、薯类、油料、豆类、棉花、麻类、糖料、水果、坚果的种植；②农作物新品种的选育；③中药材的种植；④林木的培育和种植；⑤牲畜、家禽的饲养；⑥林产品的采集；⑦灌溉、农产品初加工、兽医、农技推广、农机作业和维修等农、林、牧、渔服务业项目；⑧远洋捕捞。

企业从事下列项目的所得，减半征收企业所得税：①花卉、茶以及其他饮料作物和香料作物的种植；②海水养殖、内陆养殖。

2）从事国家重点扶持的公共基础设施项目投资经营的所得

国家重点扶持的公共基础设施项目，是指《公共基础设施项目企业所得税优惠目录》规定的港口码头、机场、铁路、公路、城市公共交通、电力、水利等项目。

企业从事上述规定的国家重点扶持的公共基础设施项目的投资经营的所得，自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，第 1 年至第 3 年免征企业所得税，第 4 年至第 6 年减半征收企业所得税。

企业承包经营、承包建设和内部自建自用本条规定的项目，不得享受本条规定的企业所得税优惠。

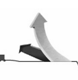
3）从事符合条件的环境保护、节能节水项目的所得

符合条件的环境保护、节能节水项目包括公共污水处理、公共垃圾处理、沼气综合开发利用、节能减排技术改造、海水淡化等。项目的具体条件和范围由国务院财政、税务主管部门商国务院有关部门制定，报国务院批准后公布施行。企业从事环境保护、节能节水项目的所得，自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，第 1 年至第 3 年免征企业所得税，第 4 年至第 6 年减半征收企业所得税。

但是以上享受减免税优惠的项目，在减免税期限内转让的，受让方自受让之日起，可以在剩余期限内享受规定的减免税优惠；减免税期限届满后转让的，受让方不得就该项目重复享受减免税优惠。

4）符合条件的技术转让所得

符合条件的技术转让所得免征、减征企业所得税是指在一个纳税年度内，居民企业技



术转让所得不超过 500 万元的部分免征企业所得税；超过 500 万元的部分减半征收企业所得税。

技术转让的范围，包括居民企业转让专利技术、计算机软件著作权、集成电路布图设计权、植物新品种、生物医药新品种，以及财政部和国家税务总局确定的其他技术。

符合条件的技术转让所得的计算方法为：

技术转让所得＝技术转让收入－技术转让成本－相关税费

式中，技术转让收入是指当事人履行技术转让合同后获得的价款，不包括销售或转让设备、仪器、零部件、原材料等非技术性收入。不属于与技术转让项目密不可分的技术咨询、技术服务、技术培训等收入，不得计入技术转让收入。

技术转让成本是指转让的无形资产的净值，即该无形资产的计税基础减除在资产使用期间按照规定计算的摊销扣除额后的余额。

相关税费是指技术转让过程中实际发生的有关税费，包括除企业所得税和允许抵扣的增值税以外的各项税金及其附加、合同签订费用、律师费等相关费用及其他支出。

技术转让应签订技术转让合同。其中，境内的技术转让须经省级以上(含省级)科技部门认定登记，跨境的技术转让须经省级以上(含省级)商务部门认定登记，涉及财政经费支持产生技术的转让，需经省级以上(含省级)科技部门审批。

居民企业技术出口应由有关部门按照商务部、科技部发布的《中国禁止出口限制出口技术目录》进行审查。居民企业取得禁止出口和限制出口技术转让所得，不享受技术转让减免企业所得税优惠政策。

居民企业从直接或间接持有股权之和达到 100%的关联方取得的技术转让所得，不享受技术转让减免企业所得税的优惠政策。

享受技术转让所得减免企业所得税优惠的企业，应单独计算技术转让所得，并合理分摊企业的期间费用；没有单独计算的，不得享受技术转让所得企业所得税优惠。

2. 高新技术企业优惠

国家需要重点扶持的高新技术企业，减按 15%的税率征收企业所得税。国家需要重点扶持的高新技术企业，是指拥有核心自主知识产权，并同时符合下列条件的企业。

(1) 拥有核心自主知识产权。

(2) 产品(服务)属于《国家重点支持的高新技术领域》规定的范围。

(3) 研究开发费用占销售收入的比例不低于规定比例。

(4) 高新技术产品(服务)收入占企业总收入的比例不低于规定比例。

(5) 科技人员占企业职工总数的比例不低于规定比例。

(6) 高新技术企业认定管理办法规定的其他条件。

《国家重点支持的高新技术领域》和高新技术企业认定管理办法由国务院科技、财政、税务主管部门商国务院有关部门制定，报国务院批准后公布施行。

根据《企业所得税法》及其实施条例，以及《财政部、国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》(财税[2009]125 号)的有关规定，以境内、境外全部生产经营活动有关的研究开发费用总额、总收入、销售收入总额、高新技术产品(服务)收入等指

标申请并经认定的高新技术企业，其来源于境外的所得可以享受高新技术企业所得税优惠政策，即对其来源于境外所得可以按照15%的优惠税率缴纳企业所得税，在计算境外抵免限额时，可按照15%的优惠税率计算境内外应纳税总额。上述高新技术企业境外所得税收抵免的其他事项，仍按照财税[2009]125号文件的有关规定执行。

3. 小型微利企业优惠

小型微利企业是指企业的全部生产经营活动所产生的所得均负有我国企业所得税纳税义务的企业。符合条件的小型微利企业，减按20%的税率征收企业所得税。

符合条件的小型微利企业从事国家非限制和禁止行业，并符合下列条件的企业。

(1) 工业企业，年度应纳税所得额不超过30万元，从业人数不超过100人，资产总额不超过3 000万元。

(2) 其他企业，年度应纳税所得额不超过30万元，从业人数不超过80人，资产总额不超过1 000万元。

自2012年1月1日至2015年12月31日，对年应纳税所得额低于6万元(含6万元)的小型微利企业，其所得减按50%计入应纳税所得额，按20%的税率缴纳企业所得税。

仅就来源于我国所得负有我国纳税义务的非居民企业来说，不适用下列规定。

4. 加计扣除优惠

加计扣除指按照税法规定在实际发生数额的基础上，再加成一定比例，作为计算应纳税所得额时扣除数额的一种税收优惠措施。

企业的下列支出，可以在计算应纳税所得额时加计扣除。

1) 开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用

企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，按照研究开发费用的50%加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的150%摊销。

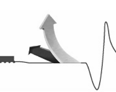
2) 安置残疾人员及国家鼓励安置的其他就业人员所支付的工资

企业安置残疾人员所支付的工资，在按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上，按照支付给残疾职工工资的100%加计扣除。残疾人员的范围适用《中华人民共和国残疾人保障法》的有关规定。企业安置国家鼓励安置的其他就业人员所支付的工资的加计扣除办法，由国务院另行规定。

5. 创业投资企业优惠

创业投资企业从事国家需要重点扶持和鼓励的创业投资，可以按投资额的一定比例抵扣应纳所得税额。

创业投资企业采取股权投资方式投资于未上市的中小高新技术企业2年以上的，可以按照其投资额的70%在股权持有满2年的当年抵扣该创业投资企业的应纳税所得额；当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣。



6. 加速折旧优惠

加速折旧是指按照税法规定准予采取缩短折旧年限、提高折旧率的办法，加快折旧速度，减少应纳税所得额的一种税收优惠措施。

企业的固定资产由于技术进步等原因，确需加速折旧的，可以缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法。可以采取缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法的固定资产包括以下两种。

(1) 由于技术进步，产品更新换代较快的固定资产。

(2) 常年处于强震动、高腐蚀状态的固定资产。

采取缩短折旧年限方法的，最低折旧年限不得低于规定折旧年限的 60%；采取加速折旧方法的，可以采取双倍余额递减法或者年数总和法。

7. 减计收入优惠

减计收入是指按照税法规定准予对经营活动取得的应税收入按一定比例减少计算，进而减少应纳税所得额的一种税收优惠措施。

企业综合利用资源，生产符合国家产业政策规定的产品所取得的收入，可以在计算应纳税所得额时减计收入。综合利用资源是指企业以《资源综合利用企业所得税优惠目录》规定的资源作为主要原材料，生产国家非限制和禁止并符合国家和行业相关标准的产品取得的收入，减按 90%计入收入总额。

上述所称原材料占生产产品材料的比例不得低于《资源综合利用企业所得税优惠目录》规定的标准。

8. 税额抵免优惠

企业购置并实际使用《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》和《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》规定的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的，该专用设备的投资额的 10%可以从企业当年的应纳税额中抵免；当年不足抵免的，可以在以后 5 个纳税年度结转抵免。

享受上述规定的企业所得税优惠的企业，应当实际购置并自身实际投入使用上述规定的专用设备；企业购置上述专用设备在 5 年内转让、出租的，应当停止享受企业所得税优惠，并补缴已经抵免的企业所得税税款。

企业所得税优惠目录由国务院财政、税务主管部门商国务院有关部门制定，报国务院批准后公布施行。

企业同时从事适用不同企业所得税待遇的项目的，其优惠项目应当单独计算所得，并合理分摊企业的期间费用；没有单独计算的，不得享受企业所得税优惠。

自 2009 年 1 月 1 日起，增值税一般纳税人购进固定资产发生的进项税额可从其销项税额中抵扣。如增值税进项税额允许抵扣，其专用设备投资额不再包括增值税进项税额；如增值税进项数额不允许抵扣，其专用设备投资额应为增值税专用发票上注明的价税合计金额。企业购买专用设备取得普通发票的，其专用设备投资额为普通发票上注明的金额。

9. 民族自治地方的优惠

民族自治地方的自治机关对本民族自治地方的企业应缴纳的企业所得税中属于地方分享的部分，可以决定减征或者免征。自治州、自治县决定减征或者免征的，须报省、自治区、直辖市人民政府批准。其中民族自治地方是指依照《中华人民共和国民族区域自治法》的规定，实行民族区域自治的自治区、自治州、自治县。对民族自治地方内国家限制和禁止行业的企业，不得减征或者免征企业所得税。

10. 非居民企业的优惠

非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，其来源于中国境内的所得，减按10%的税率征收企业所得税。该类非居民企业的下列所得可以免征企业所得税。

(1) 外国政府向中国政府提供贷款取得的利息所得。

(2) 国际金融组织向中国政府和居民企业提供优惠贷款取得的利息所得。

(3) 经国务院批准的其他所得。

非居民企业所得税征收的过渡性优惠见表6-2。

表6-2 非居民企业所得税征收的过渡性优惠

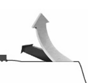
利润分配时间	被分配利润的来源	利润分配对象	所得税征免规定
2008年以前	2008年1月1日之前形成的累积未分配利润	外国投资者	免征
2008年以后	2008年及以后新增的累积未分配利润	外国投资者	征预提所得税

11. 其他优惠

为缓解现行企业所得税法出台对部分老企业税负增加的影响，避免对老企业持续经营造成不良影响和保证新税法的顺利实施，在新税法实施后，在一定期间对已经批准设立并依照设立时的税收法律、行政法规规定可以享受低税率和定期减免税优惠的老企业，给予过渡性照顾。即现行税法公布前(2007年3月16日)已经批准设立(已经完成工商登记注册)的企业，依照当时的税收法律、行政法规规定享受低税率优惠的，按照国务院规定，可以在新税法施行后5年内逐步过渡到新税法规定的税率；原享受定期优惠的企业，一律从新税法实施年度起(2008年1月1日)，按原税法规定的优惠标准和年限开始计算免税期，在新税法实施后最长不超过10年的期限内享受尚未期满或尚未享受的优惠。

6.2 企业所得税应纳税所得额的计算

应纳税所得额是指企业每一纳税年度的收入总额，减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额，是计算企业所得税税额的计税依据。其基本公式是：



应纳税所得额＝收入总额－不征税收入－免税收入－各项扣除－以前年度亏损

与应纳税所得额相对应的一个概念就是会计利润，两者既有联系又有区别。应纳税所得额是一个税收概念，而会计利润是一个会计核算的概念，反映企业一定时期内生产经营的财务成果。会计利润是确定应纳税所得额的基础，但是不能等同于应纳税所得额。按照税法规定在计算应纳税所得额时，如果企业财务、会计处理办法同税收法律、行政法规的规定不一致，应当依照税收法律、行政法规的规定计算纳税所作的税务调整，并据此重新调整计算纳税。

以下主要探讨构成应纳税所得额的收入总额、不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损的确定问题。

6.2.1　收入总额的确定

企业所得税规定的应税收入总额是指企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入。具体包括下列项目：销售货物收入、提供劳务收入、转让财产收入、股息、红利等权益性投资收益、利息收入、租金收入、特许权使用费收入、接受捐赠收入及其他收入。

企业取得收入的货币形式包括现金、存款、应收账款、应收票据、准备持有至到期的债券投资以及债务的豁免等；而纳税人取得的非货币形式收入包括固定资产、生物资产、无形资产、股权投资、存货、不准备持有至到期的债券投资、劳务以及有关权益等，这些以非货币形式取得的收入，应当按照公允价值确定收入额。公允价值是指按照市场价格确定的价值。

1. 应税收入中一般项目的确认

应税收入中一般项目包括以下几种。

(1) 销售货物收入。是指企业销售商品、产品、原材料、包装物、低值易耗品以及其他存货取得的收入。

(2) 提供劳务收入。是指企业从事建筑安装、修理修配、交通运输、仓储租赁、金融保险、邮电通信、咨询经纪、文化体育、科学研究、技术服务、教育培训、餐饮住宿、中介代理、卫生保健、社区服务、旅游、娱乐、加工以及其他劳务服务活动取得的收入。

(3) 转让财产收入。是指企业转让固定资产、生物资产、无形资产、股权、债权等财产取得的收入。

企业转让股权收入，应于转让协议生效、且完成股权变更手续时，确认收入的实现。股权转让所得是指转让股权收入扣除为取得该股权所发生的成本后的所得。企业在计算股权转让所得时，不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该股权所可能分配的金额。

(4) 股息、红利等权益性投资收益。是指企业因权益性投资从被投资方取得的收入。股息、红利等权益性投资收益，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，按照被投资方做出利润分配决定的日期确认收入的实现。

被投资企业将股权(票)溢价所形成的资本公积转为股本的，不作为投资方企业的股息、红利收入，投资方企业也不得增加该项长期投资的计税基础。



(5) 利息收入。是指企业将资金提供他人使用但不构成权益性投资，或者因他人占用本企业资金取得的收入，包括存款利息、贷款利息、债券利息、欠款利息等收入。利息收入，按照合同约定的债务人应付利息的日期确认收入的实现。

(6) 租金收入。是指企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的收入。租金收入，按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。其中，如果交易合同或协议中规定租赁期限跨年度，且租金提前一次性支付的，根据《企业所得税法实施条例》第九条规定的收入与费用配比原则，出租人可对上述已确认的收入，在租赁期内，分期均匀计入相关年度收入。

(7) 特许权使用费收入。是指企业提供专利权、非专利技术、商标权、著作权以及其他特许权的使用权取得的收入。特许权使用费收入，按照合同约定的特许权使用人应付特许权使用费的日期确认收入的实现。

(8) 接受捐赠收入。是指企业接受的来自其他企业、组织或者个人无偿给予的货币性资产、非货币性资产。接受捐赠收入，按照实际收到捐赠资产的日期确认收入的实现。

(9) 其他收入。是指企业取得的除上述收入外的其他收入，包括企业资产溢余收入、逾期未退包装物押金收入、确实无法偿付的应付款项、已作坏账损失处理后又收回的应收款项、债务重组收入、补贴收入、违约金收入、汇兑收益等。

2. 应税收入中特殊项目的确认

应税收入中特殊项目的确认包括以下几种。

(1) 以分期收款方式销售货物的，按照合同约定的收款日期确认收入的实现。

(2) 企业受托加工制造大型机械设备、船舶、飞机，以及从事建筑、安装、装配工程业务或者提供其他劳务等，持续时间超过 12 个月的，按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。

(3) 采取产品分成方式取得收入的，按照企业分得产品的日期确认收入的实现，其收入额按照产品的公允价值确定。

(4) 企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

3. 处置资产收入的确认

企业发生下列情形的处置资产，除将资产转移至境外的情况外，由于资产所有权属于形式和实质上均不发生改变，可作为内部处置资产，不视同销售确认收入，相关资产的计税基础延续计算。

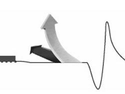
(1) 将资产用于生产、制造、加工另一产品。

(2) 改变资产形状、结构或性能。

(3) 改变资产用途(如自建商品房转为自用或经营)。

(4) 将资产在总机构及其分支机构之间转移。

(5) 上述两种或两种以上情形的混合。



（6）其他不改变资产所有权属的用途。

下列情形是企业将资产移送他人，因资产所有权已发生改变而不属于内部处置资产，应按规定视同销售确认收入。

（1）用于市场推广或销售。

（2）用于交际应酬。

（3）用于职工奖励或福利。

（4）用于股息分配。

（5）用于对外捐赠。

（6）其他改变资产所有权属的用途。

上述视同销售的 6 种情形，属于企业自制的资产，应按企业同类资产同期对外销售价格确认销售收入；属于外购的资产，可按购入时的价格确定销售收入。

4. 相关收入实现的确认

企业销售收入的确认，应当遵循权责发生制与实质重于形式的原则。

1）销售商品收入确认的一般条件

企业销售商品同时满足下列条件的，应确认收入的实现。

（1）商品销售合同已经签订，企业已将商品所有权相关的主要风险和报酬转移给购货方。

（2）企业对已售出的商品既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有实施有效控制。

（3）收入的金额能够可靠地计量。

（4）已发生或将发生的销售方的成本能够可靠地核算。

2）特殊销售方式下收入的确认时间

（1）销售商品采用托收承付方式的，在办妥托收手续时确认收入。

（2）销售商品采取预收款方式的，在发出商品时确认收入。

（3）销售商品需要安装和检验的，在购买方接受商品以及安装和检验完毕时确认收入。如果安装程序比较简单，可在发出商品时确认收入。

（4）销售商品采用支付手续费方式委托代销的，在收到代销清单时确认收入。

3）特殊销售方式下收入的确认规则

（1）售后回购方式销售商品收入的确认。

采用售后回购方式销售商品的，销售的商品按售价确认收入，回购的商品作为购进商品处理。有证据表明不符合销售收入确认条件的，如以销售商品方式进行融资，收到的款项应确认为负债，回购价格大于原售价的，差额应在回购期间确认为利息费用。

（2）以旧换新方式销售商品收入的确认。

销售商品以旧换新的，销售商品应当按照销售商品收入确认条件来确认收入，回收的商品作为购进商品处理。

（3）折扣折让方式销售商品收入的确认。

企业以促销为目的的商业折扣销售方式，往往在商品价格上给予客户价格扣除，商品

销售涉及商业折扣的，应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额。

债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除属于现金折扣，销售商品涉及现金折扣的，应当按扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额，现金折扣在实际发生时作为财务费用扣除。

企业因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给的减让属于销售折让；企业因售出商品质量、品种不符合要求等原因而发生的退货属于销售退回。企业已经确认销售收入的售出商品发生销售折让和销售退回，应当在发生当期冲减当期销售商品收入。

(4) 买一赠一等方式组合销售本企业商品收入的确认。

企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品的，不属于捐赠，应将总的销售金额按各项商品的公允价值的比例来分摊确认各项的销售收入。

4) 提供劳务收入确认的一般规定

企业在各个纳税期末，提供劳务交易的结果能够可靠估计的，应采用完工进度(完工百分比)法确认提供劳务收入。

(1) 提供劳务交易的结果能够可靠估计，是指同时满足下列条件。

① 收入的金额能够可靠地计量。

② 交易的完工进度能够可靠地确定。

③ 交易中已发生和将发生的成本能够可靠地核算。

(2) 企业提供劳务完工进度的确定，可选用下列方法。

① 已完工作的测量。

② 已提供劳务占劳务总量的比例。

③ 发生成本占总成本的比例。

企业应按照从接受劳务方已收或应收的合同或协议价款确定劳务收入总额，根据纳税期末提供劳务收入总额乘以完工进度扣除以前纳税年度累计已确认提供劳务收入后的金额，确认为当期劳务收入；同时，按照提供劳务估计总成本乘以完工进度扣除以前纳税期间累计已确认劳务成本后的金额，结转为当期劳务成本。

(3) 下列提供劳务满足收入确认条件的，应按规定确认收入。

① 安装费。应根据安装完工进度确认收入。安装工作是商品销售附带条件的，安装费在确认商品销售实现时确认收入。

② 宣传媒介的收费。在相关的广告或商业行为出现于公众面前时确认收入。广告的制作费根据制作广告的完工进度确认收入。

③ 软件费。为特定客户开发软件的收费，应根据开发的完工进度确认收入。

④ 服务费。包含在商品售价内可区分的服务费，在提供服务的期间分期确认收入。

⑤ 艺术表演、招待宴会和其他特殊活动的收费。在相关活动发生时确认收入。收费涉及几项活动的，预收的款项应合理分配给每项活动，分别确认收入。

⑥ 会员费。申请入会或加入会员，只允许取得会籍，所有其他服务或商品都要另行收费的，在取得该会员费时确认收入。申请入会或加入会员后，会员在会员期内不再付费就可以得到各种服务或商品，或者以低于非会员的价格销售商品或提供服务的，该会员费应在整个受益期内分期确认收入。



⑦ 特许权费。属于提供设备和其他有形资产的特许权费，在交付资产或转移资产所有权时确认收入，属于提供初始及后续服务的特许权费，在提供服务时确认收入。

⑧ 劳务费。长期为客户提供重复的劳务收取的劳务费，在相关劳务活动发生时确认收入。

5）其他收入实现的确认

企业取得财产(包括各类资产、股权、债权等)转让收入、债务重组收入、接受捐赠收入、无法偿付的应付款收入等，不论是以货币形式还是非货币形式体现，除另有规定外，均一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税。

6.2.2　不征税收入和免税收入的确定

国家为了扶持和鼓励某些特殊的纳税人和特定的项目，或者避免因征税影响企业的正常经营，对企业取得的某些收入予以不征税或免税的特殊政策，以减轻企业的负担，促进经济的协调发展。或者准予抵扣应纳税所得额，或者是对专项用途的资金作为非应税收入处理，减轻企业的税负，增加企业可用资金。

1. 不征税收入

不征税收入是指从性质和根源上不属于企业盈利性活动带来的经济利益、不负有纳税义务并不作为应纳税所得额组成部分的收入。

收入总额中的下列收入为不征税收入。

(1) 财政拨款。是指各级人民政府对纳入预算管理的事业单位、社会团体等组织拨付的财政资金，但国务院和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

(2) 依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金。行政事业性收费是指依照法律法规等有关规定，按照国务院规定程序批准，在实施社会公共管理，以及在向公民、法人或者其他组织提供特定公共服务的过程中向特定对象收取并纳入财政管理的费用；政府性基金是指企业依照法律、行政法规等有关规定，代政府收取的具有专项用途的财政资金。

(3) 国务院规定的其他不征税收入。是指企业取得的，由国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的财政性资金。

财政性资金是指企业取得的来源于政府及其有关部门的财政补助、补贴、贷款贴息，以及其他各类财政专项资金，包括直接减免的增值税和即征即退、先征后退、先征后返的各种税收，但不包括企业按规定取得的出口退税款。

企业的不征税收入用于支出所形成的费用或财产，不得扣除或计算对应的折旧、摊销，从而抵减应纳税所得额。

2. 免税收入

免税收入是指属于企业的应税所得但按照税法规定免予征收企业所得税的收入，具体包括以下几种情况。

(1) 国债利息收入，是指企业持有国务院财政部门发行的国债取得的利息收入。

① 国债利息收入及转让收入的确认时间。简单来说，国债利息收入是免税收入，而国债转让收入并不是免税收入。国债利息收入及转让收入的确认时间见表6-3。

表6-3　国债相关收入的确认时间

国债收入类型		收入确认时间
利息收入	投资持有	应以国债发行时约定应付利息的日期，确认利息收入的实现
	转让时	应在国债转让收入确认时确认利息收入的实现
转让收入	未到期转让	应在转让国债合同、协议生效的日期，或者国债移交时确认转让收入的实现
	到期兑付	应在国债发行时约定的应付利息的日期，确认国债转让收入的实现

② 国债利息收入的计算及免税问题。企业到期前转让国债，或者从非发行者投资购买的国债，其持有期间尚未兑付的国债利息收入，应按以下公式计算确定：

国债利息收入＝国债金额×(适用年利率÷365)×持有天数

企业从发行者直接投资购买的国债持有至到期，其从发行者取得的国债利息收入，全额免征企业所得税。

企业到期前转让国债、或者从非发行者投资购买的国债，按照上述公式计算的国债利息收入，免征企业所得税。

③ 国债转让收益(损失)的计算及征税问题。企业转让或到期兑付国债取得的价款，减除其购买国债成本，并扣除其持有期间按照上述公式计算的国债利息收入以及交易过程中相关税费后的余额，为企业转让国债收益(损失)。企业转让国债，应作为转让财产，其取得的收益(损失)应作为企业应纳税所得额计算纳税。

④ 关于国债成本的确定问题。通过支付现金方式取得的国债，以买入价和支付的相关税费为成本；通过支付现金以外的方式取得的国债，以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。

⑤ 关于国债成本的计算方法问题。企业在不同时间购买同一品种国债的，其转让时的成本计算方法，可在先进先出法、加权平均法、个别计价法中选用一种。计价方法一经选用，不得随意改变。

(2) 符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益。是指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益。

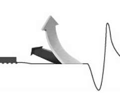
(3) 在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益。上述股息、红利等权益性投资收益，不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月取得的投资收益。

(4) 符合条件的非营利组织的收入。符合条件的非营利组织，是指同时符合下列条件的组织。

① 依法履行非营利组织登记手续。

② 从事公益性或者非营利性活动。

③ 取得的收入除用于与该组织有关的、合理的支出外，全部用于登记核定或者章程规定的公益性或者非营利性事业。



④ 财产及其孳息不用于分配。

⑤ 按照登记核定或者章程规定，该组织注销后的剩余财产用于公益性或者非营利性目的，或者由登记管理机关转赠给与该组织性质、宗旨相同的组织，并向社会公告。

⑥ 投入人对投入该组织的财产不保留或者享有任何财产权利。

⑦ 工作人员工资福利开支控制在规定的比例内，不变相分配该组织的财产。

⑧ 国务院财政、税务主管部门规定的其他条件。

上述所指的非营利组织的收入，不包括非营利组织从事营利性活动取得的收入，但国务院、税务主管部门另有规定的除外。具体而言，非营利组织的免税收入包括下列方面。

① 接受其他单位或个人捐赠的收入。

② 除财政拨款以外的其他政府补助收入，但不包括因政府购买服务取得的收入。

③ 按照省级以上民政、财政部门规定收取的会费。

④ 不征税收入和免税收入孳生的银行存款利息收入。

⑤ 财政部、国家税务总局规定的其他收入。

6.2.3　准予扣除项目的范围

在计算应纳所得税额时企业应充分了解允许税前扣除的项目范围及相应扣除标准，遵循权责发生制原则、配比原则、相关性原则、确定性原则和合理性原则等来确认扣除项目。

计算应纳税额时可根据税法规定准予扣除项目，即在计算应纳税所得额时可以从当期所得中扣除的项目，具体包括：①一般性限制扣除项目，这些扣除项目只要符合有关条件可以直接以当期发生额作为扣除依据；②应按扣除比例或限额扣除项目，部分扣除项目则应根据具体的范围和标准扣除。

1. 准予扣除的基本项目

企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。即与取得收入直接相关的支出，以及符合生产经营活动常规，应当计入当期损益或者有关资产成本的必要和正常的支出。

在实际中，企业在确定应纳税所得额时还应注意以下内容。

(1) 企业发生的支出应当区分收益性支出和资本性支出。收益性支出在发生当期直接扣除；资本性支出应当分期扣除或者计入有关资产成本，不得在发生当期直接扣除。

(2) 企业的不征税收入用于支出所形成的费用或者财产，不得扣除或者计算对应的折旧、摊销扣除。

(3) 除企业所得税法和实施条例另有规定外，企业实际发生的成本、费用、税金、损失和其他支出，不得重复扣除。

企业确定应纳税所得额时准予扣除的基本项目包括以下几种。

(1) 成本。是指企业在生产经营活动中发生的销售成本、销货成本、业务支出以及其他耗费。即企业销售商品(产品、材料、下脚料、废料、废旧物资等)、提供劳务、转让固定资产和无形资产(包括技术转让)的成本。

企业必须将经营活动中发生的成本合理划分为直接成本和间接成本。直接成本是可以直接计入有关成本计算对象或劳务的经营成本中的直接材料、直接人工等；间接成本是指多个部门为同一成本对象提供服务的共同成本，或者同一种投入可以制造、提供两种或两种以上的产品或劳务的联合成本。

直接成本可根据有关会计凭证、记录直接计入有关成本计算对象或劳务的经营成本中。间接成本必须根据与成本计算对象之间的因果关系、成本计算对象的产量等，以合理的方法分配计入有关成本计算对象中。

(2) 费用。包括纳税人为生产、经营商品和提供劳务等所发生的销售(经营)费用、管理费用和财务费用(已经计入成本的费用除外)等。

(3) 税金。包括纳税人按照规定交纳的消费税、营业税、关税、资源税、土地增值税、城市维护建设税共6种税金以及教育费附加等(简称六税一费)会计处理计入“营业税金及附加”的税费，以及纳税人按照规定缴纳的房产税、车船税、城镇土地使用税、印花税等会计处理计入“管理费用”的税金。需要注意的是，增值税属于价外税，其缴纳不直接影响企业所得税，因此不包括在当期可扣除的税金当中。

企业所得税前准予扣除的税金有以下两种方式。

① 在发生当期扣除。上述所列举的税种即属于这种情况。

② 在发生当期计入相关资产的成本，在以后各期分摊扣除。

上述两种方式所涉及的税种可归纳见表6-4。

表6-4 企业所得税准予扣除的税金表

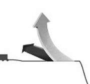
准予扣除的税金的方式		可扣除税金举例
在发生当期扣除	通过计入营业税金及附加在当期扣除	消费税、营业税、城市维护建设税、出口关税、资源税、土地增值税、教育费附加等营业税金及附加
	通过计入管理费在当期扣除	房产税、车船税、城镇土地使用税、印花税等
在发生当期计入相关资产的成本，在以后各期分摊扣除		车辆购置税、购置消费品(如小轿车等)不得抵扣的增值税等

例6.1 某市的一家汽车轮胎制造厂为增值税一般纳税人，企业所得税居民纳税人。2014年全年实现不含税销售额9 000万元，取得送货的运输费收入46.8万元；购进各种料件，取得增值税专用发票，注明购货金额2 400万元、进项税额408万元，发票已通过认证；支付购货的运输费50万元，取得运输公司开具的运输业增值税专用发票。7月1日将房产原值200万元的仓库出租给某商场存放货物，出租期限2年，共计租金48万元。签订合同时预收半年租金12万元，其余的在租用期的当月收取。

要求：计算该企业计入“营业税金及附加”在所得税前扣除的税额。

该企业计入“营业税金及附加”在所得税前扣除的税金计算如下。

$$\text{应缴纳的增值税}=[9\,000+46.8\div(1+17\%)]\times17\%-(408+50\times11\%)$$
$$=1\,536.8-413.5=1123.3(\text{万元})$$
$$\text{应缴纳的消费税}=[9\,000+46.8\div(1+17\%)]\times3\%=271.2(\text{万元})$$
$$\text{应缴纳的营业税}=12\times5\%=0.6(\text{万元})$$



应缴纳的城市维护建设税＝(1 123.3＋271.2＋0.6)×7%＝97.657(万元)

应缴纳的教育费附加＝(1 123.3＋271.2＋0.6)×3%＝41.853(万元)

所得税前可以扣除的税金合计＝271.2＋0.6＋97.657＋41.853＝411.31(万元)

(4) 损失。是指企业在生产经营活动中发生的固定资产和存货的盘亏、毁损、报废损失，转让财产损失，呆账损失，坏账损失，自然灾害等不可抗力因素造成的损失以及其他损失。企业发生的损失，减除责任人赔偿和保险赔款后的余额，依照国务院财政、税务主管部门的规定扣除。企业已经作为损失处理的资产，在以后纳税年度又全部收回或者部分收回时，应当计入当期收入。

(5) 其他支出。是指除成本、费用、税金、损失外，企业在生产经营活动中发生的与生产经营活动有关的、合理的支出。

2. 扣除项目的标准

在计算当期应纳税所得额时企业可以据实扣除或按规定标准扣除的项目包括以下几种。

1) 工资、薪金支出

对企业真实合理工资支出实行据实扣除。工资薪金，是指企业每一纳税年度支付给在本企业任职或者受雇的员工的所有现金形式或者非现金形式的劳动报酬，包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资，以及与员工任职或者受雇有关的其他支出。

上述所指合理的工资、薪金，是指企业按照股东大会、董事会、薪酬委员会或相关管理机构制定的工资薪金制度规定实际发放给员工的工资薪金。工资薪金的合理性体现在以下几方面。

(1) 企业制订有较为规范的员工工资、薪金制度。

(2) 企业所制订的工资薪金制度符合行业及地区水平。

(3) 企业在一定时期所发放的工资薪金是相对固定的，工资薪金的调整是有序进行的。

(4) 企业对实际发放的工资薪金，已依法履行了代扣代缴个人所得税义务。

(5) 有关工资、薪金的安排，不以减少或逃避税款为目的。

2) 职工福利费、工会经费和职工教育经费

企业发生的职工福利费、工会经费和职工教育经费按标准扣除，未超过标准的按实际数扣除，超过标准的只能按标准扣除。

企业发生的职工福利费支出，不超过工资薪金总额14%的部分，准予扣除。

下列实际发放或支付的现金补贴和非货币性集体福利允许在企业所得税前扣除。

(1) 尚未实行分离办社会职能的企业，其内设福利部门所发生的设备、设施和人员费用，包括职工食堂、职工浴室、理发室、医务所、托儿所、疗养院等集体福利部门的设备、设施及维修保养费用和福利部门工作人员的工资薪金、社会保险费、住房公积金、劳务费等。

(2) 为职工卫生保健、生活、住房、交通等所发放的各项补贴和非货币性福利，包括企业向职工发放的因公外地就医费用、未实行医疗统筹企业职工医疗费用、职工供养直系

亲属医疗补贴、供暖费补贴、职工防暑降温费、职工困难补贴、救济费、职工食堂经费补贴、职工交通补贴等。

(3) 按照其他规定发生的其他职工福利费，包括丧葬补助费、抚恤费、安家费、探亲假路费等。

企业拨缴的工会经费，不超过工资薪金总额2%的部分，准予扣除。

除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额2.5%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

上述计算职工福利费、工会经费、职工教育经费的“工资薪金总额”，是指企业按规定实际发放的工资薪金总和，不包括企业的职工福利费、职工教育经费、工会经费以及养老保险费、医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金。属于国有性质的企业，其工资薪金，不得超过政府有关部门给予的限定数额；超过部分，不得计入企业工资薪金总额，也不得在计算应纳税所得额时扣除。

例6.2 某市一家家电制造企业为企业所得税的居民纳税人，2014年计入成本、费用中合理的实发工资为500万元，当年发生的工会经费12万元、职工福利费76万元、职工教育经费10万元。

要求：计算职工工会经费、职工福利费、职工教育经费应调整的应纳税所得额。

本例的计算思路见表6-5。

表6-5 工资附加费扣除标准计算表

项目	限额/万元	实际发生额/万元	可扣除额/万元	超支额/万元
工会经费	500×2%=10	12	10	2
职工福利费	500×14%=70	76	70	6
职工教育经费	500×2.5%=12.5	10	10	0
合　计	500×18.5%=92.5	98	90	8

3) 社会保险费和其他保险费

(1) 准予扣除的各项社会保险费包括企业依照国务院有关主管部门或者省级人民政府规定的范围和标准为职工缴纳的“五险一金”，即基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等基本社会保险费和住房公积金。

(2) 企业为投资者或者职工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费，在国务院财政、税务主管部门规定的范围和标准内，准予扣除。企业依照国家规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费和符合国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的商业保险费准予扣除。

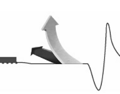
(3) 企业参加财产保险，按照规定缴纳的保险费，准予扣除。

(4) 企业为投资者或者职工支付的商业保险费，不得扣除。

4) 利息费用

企业在生产经营活动中发生的下列利息支出，准予扣除。

(1) 非金融企业向金融企业借款的利息支出、金融企业的各项存款利息支出和同业拆



借利息支出、企业经批准发行债券的利息支出。

(2) 非金融企业向非金融企业借款的利息支出，不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分。

(3) 关联企业利息费用的扣除。企业从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例超过规定标准而发生的利息支出，不得在计算应纳税所得额时扣除。

在计算应纳税所得额时，企业实际支付给关联方的利息支出，不超过以下规定比例和税法及其实施条例有关规定计算的部分，准予扣除，超过的部分不得在发生当期和以后年度扣除。

企业实际支付给关联方的利息支出，除能够证明相关交易活动符合独立交易原则或企业的实际税负不高于境内关联方的，其接受关联方债权性投资与其权益性投资比例为金融企业 5∶1；其他企业 2∶1。

企业能证明关联方相关交易活动符合独立交易原则的；或者该企业的实际税负不高于境内关联方的，实际支付给关联方的利息支出，在计算应纳税所得额时准予扣除。

企业同时从事金融业务和非金融业务，其实际支付给关联企业的利息支出，应按照合理方法分开计算；没有按照合理方法分开计算的，一律按上述比例计算准予税前扣除的利息支出。

企业从关联方取得的不符合规定的利息收入应按规定缴纳企业所得税。

(4) 企业向自然人借款的利息支出。

企业向股东或其他与企业有关联关系的自然人借款的利息支出，符合规定条件的(关联方债资比例和利率标准)，准予扣除。

企业向除上述规定以外的内部职工或其他人员借款的利息支出，其借款情况同时符合以下条件的，其利息支出在不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分，准予扣除。

① 企业与个人之间的借贷是真实、合法、有效的，并且不具有非法集资目的或其他违反法律、法规的行为。

② 企业与个人之间签订了借款合同。

例 6.3　飞跃公司为企业所得税的居民企业，注册资金 2 000 万元，2014 年度实现会计利润总额 150 万元。“财务费用”账户中包括以下 3 项利息费用。

(1) 按照年利率 8%向银行借入的期限 9 个月的生产经营用资金，支付利息 20 万元。

(2) 按照年利率 12%向股东借入与银行借款同期的生产经营用资金，支付利息 45 万元。

(3) 经过批准向本企业职工(与企业无关联关系)借入同期限的生产周转用资金 200 万元，企业与个人签订了借款合同，支付借款利息 15 万元。

假定该公司没有其他纳税调整项目，要求：

(1) 计算该公司 2014 年度计算应纳税所得额时可扣除的利息费用。

(2) 计算该公司 2014 年度账面超支的利息费用。

(3) 计算该公司 2014 年度的应纳税所得额。

相关计算过程如下。

(1) 企业当年计算应纳税所得额时可扣除的利息费用

股东借款金额＝45÷(12%÷12×9)＝500(万元)，小于公司注册资金的2倍

计算应纳税所得额时可以扣除的股东借款利息＝500×8%÷12×9＝30(万元)

超标准利息＝45－30＝15(万元)

计算应纳税所得额时可以扣除的职工借款利息＝200×8%÷12×9＝12(万元)

超标准利息＝15－12＝3(万元)

则企业当年计算应纳税所得额时可扣除的利息费用＝20＋30＋12＝62(万元)

(2) 账面超支利息＝15＋3＝18(万元)

(3) 应纳税所得额＝150＋18＝168(万元)

5) 借款费用

企业在生产经营活动中发生的合理的不需要资本化的借款费用，准予扣除。

企业为购置、建造固定资产、无形资产和经过12个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货发生借款的，在有关资产购置、建造期间发生的合理的借款费用，应当作为资本性支出计入有关资产的成本；有关资产交付使用后发生的借款利息，可在发生时扣除。

企业通过发行债券、取得贷款、吸收保户储金等方式融资而发生的合理的费用支出，符合资本化条件的，应计入相关资产成本；不符合资本化条件的，应作为财务费用，准予在企业所得税前据实扣除。

企业行为对应借款费用处理规则表见表6-6。

表6-6 企业行为对应借款费用处理规则表

企业行为	借款费用处理
企业为购置、建造固定资产、无形资产和经过12个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货借款，发生在有关资产购置、建造期间的合理的借款费用	资本化处理——列入资产成本，用折旧、摊销方式转移价值
有关固定资产、无形资产、12个月以上建造期的存货等交付使用后发生的借款利息	费用化处理——列入当期损益，直接在当期扣除(限符合金融机构同期同类等标准)
企业生产经营过程中的借款利息	

6) 汇兑损失

企业在货币交易中和纳税年度终了时，将人民币以外的货币性资产、负债按照期末即期人民币汇率中间价折算为人民币时产生的汇兑损失，除已经计入有关资产成本以及与所有者进行利润分配相关的部分外，准予扣除。

7) 业务招待费

企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出，按照发生额的60%扣除，但最高不得超过当年销售(营业)收入的5‰。

对从事股权投资业务的企业(包括集团公司总部、创业投资企业等)，其从被投资企业所分配的股息、红利以及股权转让收入，可以按规定的比例计算业务招待费扣除限额。



企业在筹建期间，发生的与筹办活动有关的业务招待费支出，可按实际发生额的 60% 计入企业筹办费，并按有关规定在税前扣除。

例 6.4　飞跃公司 2014 年实现销售货物收入 3 000 万元，让渡专利使用权收入 360 万元，包装物出租收入 240 万元，视同销售货物收入 400 万元，转让商标所有权收入 200 万元，捐赠收入 20 万元，债务重组收益 10 万元，当年实际发生业务招待费 30 万元。

要求：计算该企业当年可在所得税前列支的业务招待费金额。

相关计算过程如下。

业务招待费扣除限度计算基数为企业的销售(营业)收入，即主营业务收入和其他业务收入的合计，由此确定计算招待费的扣除限额的基数＝3 000＋360＋240＋400＝4 000(万元)

转让商标所有权、捐赠收入、债务重组收益均属于营业外收入范畴，不能作为计算业务招待费的基数。

(1) 标准的计算，为业务招待费发生额的 60%：30×60%＝18(万元)

(2) 限度的计算：4000×5‰＝20(万元)

两项计算结果择其小者，即该企业当年可在所得税前列支的业务招待费金额是 18 万元。

8) 广告费和业务宣传费

企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，不超过当年销售(营业)收入 15%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

企业在筹建期间，发生的广告费和业务宣传费，可按实际发生额计入企业筹办费，可按上述规定在税前扣除。

广告费支出应与赞助支出严格区分。企业申报扣除的广告费必须符合下列条件：通过工商部门批准的专门机构制作；已支付费用并取得相应发票；通过一定媒体传播。

9) 环境保护专项资金

企业依照法律、行政法规有关规定提取的用于环境保护、生态恢复等方面的专项资金，准予扣除。上述专项资金提取后改变用途的，不得扣除。

10) 租赁费

企业根据生产经营活动的需要租入固定资产支付的租赁费，按照以下方法扣除。

(1) 以经营租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出，按照租赁期限均匀扣除。

(2) 以融资租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出，按照规定构成融资租入固定资产价值的部分应当提取折旧费用，分期扣除。

11) 劳动保护费

企业发生的合理的劳动保护支出，准予扣除。

值得注意的是，劳动保护费和职工福利费不是等同概念。例如防暑降温用品和防暑降温费用，前者属于劳动保护费，没有开支的金额比例限制；后者属于职工福利费，有开支的金额比例限制。

不同来源的劳动保护用品与劳动保护费的涉税比较见表 6－7。

表6-7　不同来源的劳动保护用品与劳动保护费的涉税比较表

方　　向	来　　源	增 值 税	企业所得税
劳动保护用品	外购货物	可以抵扣进项	列入成本费用扣除
	自产货物	不计收入、不计销项	不属于企业所得税的应税收入
职工福利用品	外购货物	不得抵扣进项	在职工福利限度内扣除
	自产货物	视同销售计销项	属于企业所得税的应税收入

12）公益性捐赠支出

公益性捐赠，是指企业通过公益性社会团体或者县级(含县级)以上人民政府及其部门，满足《中华人民共和国公益事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠。

企业发生的公益性捐赠支出在年度利润总额12%以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除。年度利润总额，是指企业依照国家统一会计制度的规定计算的年度会计利润。

非公益、救济性的捐赠和纳税人直接向受赠人的捐赠不准扣除。

13）有关资产的费用

企业转让各类固定资产发生的费用，允许扣除；企业按规定计算的固定资产折旧费、无形资产和递延资产的摊销费，准予扣除。

14）总机构分摊的费用

非居民企业在中国境内设立的机构、场所，就其中国境外总机构发生的与该机构、场所生产经营有关的费用，能够提供总机构出具的费用汇集范围、定额、分配依据和方法等证明文件，并合理分摊的，准予扣除。

15）资产损失

企业当期发生的固定资产和流动资产盘亏、毁损净损失，由其提供清查盘存资料经主管税务机关审核后，准予扣除；企业因存货盘亏、毁损、报废等原因不得从销项税额中抵扣的进项税额，应视同企业财产损失，准予与存货损失一起在所得税前按规定扣除。

16）其他项目

依照有关法律、行政法规和国家税法规定准予扣除的其他项目，如会员费、合理的会议费、差旅费、违约金、诉讼费等。

17）手续费及佣金支出

手续费、佣金的支付对象应该是具有合法经营资格的中介服务企业或个人，并应按照国家有关规定进行支付。同时，手续费及佣金支出有计算基数和开支比例限制。

对于保险企业，财产保险企业按当年全部保费收入扣除退保金等后余额的15%(含本数，下同)计算限额；人身保险企业按当年全部保费收入扣除退保金等后余额的10%计算限额。

电信企业在发展客户、拓展业务等过程中(如委托销售电话入网卡、电话充值卡等)，需向经纪人、代办商支付手续费及佣金的，其实际发生的相关手续费及佣金支出，不超过企业当年收入总额5%的部分，准予在企业所得税前据实扣除。

从事代理服务、主营业务收入为手续费、佣金的企业(如证券、期货、保险代理等企



业），其为取得该类收入而实际发生的营业成本(包括手续费及佣金支出)，准予在企业所得税前据实扣除。

对于其他企业，按与具有合法经营资格中介服务机构或个人(不含交易双方及其雇员、代理人和代表人等)所签订服务协议或合同确认的收入金额的 5%计算限额。

企业应与具有合法经营资格的中介服务企业或个人签订代办协议或合同，并按国家有关规定支付手续费及佣金。除委托个人代理外，企业以现金等非转账方式支付的手续费及佣金不得在税前扣除。企业为发行权益性证券支付给有关证券承销机构的手续费及佣金不得在税前扣除。

手续费及佣金支出既不能变换名目计入回扣、业务提成、返利、进场费等费用。

企业已计入固定资产、无形资产等相关资产的手续费及佣金支出，应当通过折旧、摊销等方式分期扣除，不得在发生当期直接扣除。

企业支付的手续费及佣金不得直接冲减服务协议或合同金额，并如实入账。

企业应当如实向当地主管税务机关提供当年手续费及佣金计算分配表和其他相关资料，并依法取得合法真实凭证。

18) 企业维简费支出企业所得税税前扣除规定

维简费是指从成本费用中提取的专用于维持简单再生产的资金。企业实际发生的维简费支出，属于收益性支出的，可作为当期费用税前扣除；属于资本性支出的，应计入有关资产成本，并按企业所得税法规定计提折旧或摊销费用在税前扣除。

自 2013 年 1 月 1 日起，除煤矿企业继续执行《国家税务总局关于煤矿企业维简费和高危行业企业安全生产费用企业所得税税前扣除问题的公告》(国家税务总局公告 2011 第 26 号)外，其他各行业企业按以下规定处理。

(1) 企业按照有关规定预提的维简费，不得在当期税前扣除。

(2) 本规定实施前，企业按照有关规定提取且已在当期税前扣除的维简费，按照表 6－8 归纳的规则处理。

表 6－8　企业已税前扣除的维简费处理规则简表

已税前扣除的维简费	处 理 规 则
未使用的(提而未用)	并未作纳税调整的，可不作纳税调整，应首先抵减 2013 年实际发生的维简费，仍有余额的，继续抵减以后年度实际发生的维简费，至余额为零时，企业方可按收益性支出、资本性支出各自的规定处理
	已作纳税调整的，不再调回，直接按收益性支出、资本性支出各自的规定处理
已使用的(提后已用)	已用于资产投资并形成相关资产全部成本的，该资产提取的折旧或费用摊销额，不得税前扣除；已用于资产投资并形成相关资产部分成本的，该资产提取的折旧或费用摊销额中与该部分成本对应的部分，不得税前扣除；已税前扣除的，应调整作为 2013 年度应纳税所得额



6.2.4 不得扣除的项目

在计算应纳税所得额时，我国《企业所得税法》不仅详细列举了准予扣除项目的范围和标准，而且规定了不允许扣除的项目，依现行税法规定，下列项目不得从收入总额中扣除。

(1) 向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项。

(2) 企业所得税税款。

(3) 纳税人因违反税法规定，被处以的滞纳金。

(4) 纳税人因违反国家法律法规和规章，被有关部门处以的罚款，以及被司法部门处以的罚金和被没收的财物。

(5) 超过国家规定标准的捐赠支出。

(6) 企业发生的与生产经营活动无关的各种非广告性质支出。如果属于广告性赞助支出，可参照广告费用的相关规定扣除。

(7) 不符合国务院财政、税务主管部门规定的各项资产减值准备、风险准备等准备金支出。

(8) 企业之间支付的管理费、企业内营业机构之间支付的租金和特许权使用费，以及非银行企业内营业机构之间支付的利息。

(9) 与取得收入无关的其他支出。

6.2.5 亏损弥补

(1)《企业所得税法》规定的亏损，不是企业财务报表中反映的亏损额，而是指企业依照企业所得税法和实施条例的规定将每一纳税年度的收入总额减除不征税收入、免税收入和各项扣除后小于零的数额。纳税人年度发生亏损的，经税务机关审核认定后，可以用下一年度的应纳税所得弥补；下一纳税年度的所得不足弥补的，可以逐年延续弥补，但连续弥补期不得超过5年，5年内不论盈利还是亏损，都作为实际弥补年限计算。企业在汇总计算缴纳企业所得税时，其境外营业机构的亏损不得抵减境内营业机构的盈利。

例6.5 某居民企业2001年开始投入生产经营，适用25%的企业所得税税率，各年应纳税所得额情况见表6-9。

表6-9 某企业2001年至2007年的获利情况 单位：万元

年度	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
应纳税所得额	−500	−100	50	150	200	−50	250

要求：计算2007年该企业应缴纳的企业所得税额。

该企业2001年度亏损500万元，按照企业所得税法规定可以申请用2002—2006年5年的盈利弥补。虽然该企业分别在2002年度和2006年度也发生了亏损，但仍应作为计算2001年度亏损弥补的第1年和第5年。因此，2001年度的亏损实际上是用2003年至2005年的盈利400万元来弥补的。当2006年结束后，2001年度的亏损弥补期限已经结束，剩余的100万元亏损不能再用以后年度的税前盈利弥补。



对于 2002 年度的亏损额 100 万元，按照税法规定可以申请用 2003 年至 2007 年 5 年的盈利弥补。由于 2003 年至 2005 年的盈利已经用于弥补 2001 年的亏损，所以 2002 年度的亏损只能用 2007 年度的盈利弥补。2007 年度该企业的盈利为 250 万元，其中可以用 100 万元弥补 2002 年的亏损，另外用 50 万元弥补 2006 年的亏损，剩余 100 万元应按税法规定缴纳企业所得税。

因此，该企业 2007 年应纳企业所得税为：(250－100－50)×25％＝25(万元)。

(2) 企业以前年度(包括 2008 年度新企业所得税实施以前年度)发生，按当时企业所得税有关规定符合资产损失确认条件的损失，在当年因各种原因未能扣除的，不得结转在以后年度扣除。

可以按照《企业所得税法》和《税收征管法》的有关规定，追补确认在该项资产损失发生的年度扣除，而不能改变该项资产损失发生的所属年度。

企业因以前年度资产损失未在税前扣除而多缴纳的企业所得税税款，可在审批确认年度企业所得税应纳税款中予以抵缴，抵缴不足的，可以在以后年度递延抵缴。

企业资产损失发生年度扣除追补确认的损失后如出现亏损，首先应调整资产损失发生年度的亏损额，然后按弥补亏损的原则计算以后年度多缴的企业所得税税款，并按前款办法进行税务处理。

(3) 企业筹办期间不计算为亏损年度，企业自开始生产经营的年度起计算企业损益的年度。企业从事生产经营之前进行筹办活动期间发生筹办费用支出，不得计算为当期的亏损，企业可以在开始经营之日的当年一次性扣除，也可以按照税法有关长期待摊费用的处理规定处理，但已经选定，不得改变。

(4) 税务机关对企业以前年度纳税情况进行检查时调增的应纳税所得额，凡企业以前年度发生亏损、且该亏损属于企业所得税法规定允许弥补的，应允许调增的应纳税所得额弥补该亏损。弥补该亏损后仍有余额的，按照企业所得税法规定计算缴纳企业所得税。对检查调增的应纳税所得额应根据其情节，依照《税收征管法》有关规定进行处理或处罚。

6.3　资产的税务处理

资产是由于资本投资而形成的财产，对于资本性支出以及无形资产受让、开办、开发费用，不允许作为成本费用从纳税人的收入总额中一次性扣除，只能采取分次计提折旧或分次摊销的方式予以扣除，即纳税人经营活动中使用的固定资产的折旧费用、无形资产和长期待摊费用的摊销费用可以扣除。税法规定企业的各项资产，包括固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货等，均应以历史成本为计税基础。历史成本，是指企业取得该项资产时实际发生的支出。企业持有各项资产期间资产增值或者减值，除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外，不得调整该资产的计税基础。由此可见，企业所得税法规定资产税务处理的目的在于通过对资产的分类，区分资本性支出和收益性支出，明确准予扣除的项目和不予扣除的项目以正确地计算应纳税所得额。

6.3.1　固定资产的税务处理

固定资产是指企业为生产产品、提供劳务、出租或者经营管理而持有的、使用时间超

过12个月的非货币性资产，包括房屋、建筑物、机器、机械、运输工具以及其他与生产经营活动有关的设备、器具、工具等。

1. 固定资产的计税基础

固定资产的计税基础包括以下几个方面。

(1) 外购的固定资产，以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础。

(2) 自行建造的固定资产，以竣工结算前发生的支出为计税基础。

(3) 融资租入的固定资产，以租赁合同约定的付款总额和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础，租赁合同未约定付款总额的，以该资产的公允价值和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础。

(4) 盘盈的固定资产，以同类固定资产的重置完全价值为计税基础。

(5) 通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的固定资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

(6) 改建的固定资产，除已提足折旧的固定资产和租入的固定资产以外的固定资产，以改建过程中发生的改建支出增加为计税基础。

2. 固定资产折旧的范围

企业所得税规定了固定资产折旧的范围，在计算应纳税所得额时，企业按照规定计算的固定资产折旧，准予扣除。

下列固定资产不得计算折旧扣除。

(1) 房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产。

(2) 以经营租赁方式租入的固定资产。

(3) 以融资租赁方式租出的固定资产。

(4) 已足额提取折旧仍继续使用的固定资产。

(5) 与经营活动无关的固定资产。

(6) 单独估价作为固定资产入账的土地。

(7) 其他不得计算折旧扣除的固定资产。

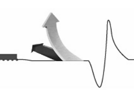
3. 固定资产折旧计算

纳税人的固定资产应当从投入使用月份的次月起计提折旧。停止使用的固定资产应当从停止使用月份的次月起停止计提折旧。

企业应当根据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的预计净残值，固定资产的预计净残值一经确定，不得变更。

固定资产按照直线法计算的折旧，准予扣除。

例6.6 光华公司为增值税一般纳税人，2014年10月购入一台不需要安装的生产设备，取得增值税专用发票注明价款100万元，增值税17万元，购入设备发生设备运费1万元，取得运输发票，符合增值税抵扣规定。该设备当月投入使用，假定该企业生产设备



采用 10 年折旧年限，预计净残值率 5%。

要求：计算企业在所得税前扣除的该设备的月折旧额。

有关计算过程如下。

$$该设备计入固定资产原值的数额=100+1\times(1-7\%)=100.93(万元)$$

$$该设备可提折旧金额=100.93\times(1-5\%)=95.88(万元)$$

$$该设备月折旧=95.88/(10\times12)=0.80(万元)$$

4. 固定资产折旧的计提年限

除国务院财政、税务主管部门另有规定外，固定资产计算折旧的最低年限规定如下。

(1) 房屋、建筑物为 20 年。

(2) 飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备等为 10 年。

(3) 与生产经营活动有关的器具、工具、家具等为 5 年。

(4) 飞机、火车、轮船以外的运输工具为 4 年。

(5) 电子设备为 3 年。

从事开采石油、天然气等矿产资源的企业，在开始商业性生产前发生的费用和有关固定资产的折耗、折旧方法，由国务院财政、税务主管部门另行规定。

5. 固定资产改扩建的税务处理

自 2011 年 7 月 1 日起，企业对房屋、建筑物固定资产在未足额提取折旧前进行改扩建的，如属于推倒重置的，该资产原值减除提取折旧后的净值，应并入重置后的固定资产计税成本，并在该固定资产投入使用后的次月起，按照税法规定的折旧年限，一并计提折旧；如属于提升功能、增加面积的，该固定资产的改扩建支出，并入该固定资产计税基础，并从改扩建完工投入使用后的次月起，重新按税法规定的该固定资产折旧年限计提折旧，如该改扩建后的固定资产尚可使用的年限低于税法规定的最低年限的，可以按尚可使用的年限计提折旧。

6.3.2　生物资产的税务处理

生产性生物资产是指企业为生产农产品、提供劳务或者出租等而持有的生物资产，包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。生物资产分为消耗性生物资产、生产性生物资产和公益性生物资产。其中，消耗性生物资产，是指为出售而持有的、或在将来收获为农产品的生物资产，包括生长中的大田作物、蔬菜、用材林以及存栏待售的牲畜等。生产性生物资产，是指为产出农产品、提供劳务或出租等目的而持有的生物资产，包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。公益性生物资产，是指以防护、环境保护为主要目的的生物资产，包括防风固沙林、水土保持林和水源涵养林等。税法只对生产性生物资产作出了计税基础和折旧的规定。

1. 生产性生物资产的计税基础

外购的生产性生物资产，以购买价款和支付的相关税费为计税基础；通过捐赠、投



资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的生产性生物资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

2. 生产性生物资产的折旧方法

生产性生物资产按照直线法计算的折旧，准予扣除。

企业应当自生产性生物资产投入使用月份的次月起计算折旧；停止使用的生产性生物资产，应当自停止使用月份的次月起停止计算折旧。企业应当根据生产性生物资产的性质和使用情况，合理确定生产性生物资产的预计净残值。生产性生物资产的预计净残值一经确定，不得变更。

3. 生物资产的折旧年限

生产性生物资产计算折旧的最低年限如下。

(1) 林木类生产性生物资产为 10 年。

(2) 畜类生产性生物资产为 3 年。

6.3.3 无形资产的税务处理

无形资产，是指企业为生产产品、提供劳务、出租或者经营管理而持有的、没有实物形态的非货币性长期资产，包括专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术、商誉等。

1. 无形资产的计税基础

(1) 外购的无形资产，以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础。

(2) 自行开发的无形资产，以开发过程中该资产符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为计税基础。

(3) 通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的无形资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

2. 无形资产摊销的范围

纳税人在计算应纳税所得额时，企业按照规定计算的无形资产摊销费用，准予扣除。

下列无形资产不得计算摊销费用扣除。

(1) 自行开发的支出已在计算应纳税所得额时扣除的无形资产。

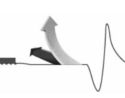
(2) 自创商誉。

(3) 与经营活动无关的无形资产。

(4) 其他不得计算摊销费用扣除的无形资产。

3. 无形资产摊销的方法及年限

无形资产按照直线法计算的摊销费用，准予扣除。无形资产的摊销年限不得低于



10 年。

作为投资或者受让的无形资产，有关法律规定或者合同约定了使用年限的，可以按照规定或者约定的使用年限分期摊销。外购商誉的支出，在企业整体转让或者清算时，准予扣除。

6.3.4　长期待摊费用的税务处理

长期待摊费用是指企业发生的应在一个年度以上或几个年度进行摊销的费用。在计算应纳税所得额时，企业发生的下列支出作为长期待摊费用，按照规定摊销的，准予扣除。

(1) 已足额提取折旧的固定资产的改建支出。

(2) 租入固定资产的改建支出。

(3) 固定资产的大修理支出。

(4) 其他应当作为长期待摊费用的支出。

企业的固定资产修理支出可在发生当期直接扣除。企业的固定资产改良支出，如果有关固定资产尚未提足折旧，可增加固定资产价值；如有关固定资产已提足折旧，可作为长期待摊费用，在规定的期间内平均摊销。

固定资产的改建支出，是指改变房屋或者建筑物结构、延长使用年限等发生的支出。已足额提取折旧的固定资产的改建支出，按照固定资产预计尚可使用年限分期摊销；租入固定资产的改建支出，按照合同约定的剩余租赁期限分期摊销。改建的固定资产延长使用年限的，除已足额提取折旧的固定资产和租入固定资产外，应当适当延长折旧年限。

固定资产的大修理支出，是指同时符合下列条件的支出。

(1) 修理支出达到取得固定资产时的计税基础 50%以上。

(2) 修理后固定资产的使用年限延长两年以上。

固定资产的大修理支出按照固定资产尚可使用年限分期摊销。其他应当作为长期待摊费用的支出，自支出发生月份的次月起，分期摊销，摊销年限不得低于 3 年。

6.3.5　存货的税务处理

存货是指企业持有以备出售的产品或者商品、处在生产过程中的在产品、在生产或者提供劳务过程中耗用的材料和物料等。

1. 存货的计税基础

通过支付现金方式取得的存货，以购买价款和支付的相关税费为成本；通过支付现金以外的方式取得的存货，以该存货的公允价值和支付的相关税费为成本；生产性生物资产收获的农产品，以产出或者采收过程中发生的材料费、人工费和分摊的间接费用等必要支出为成本。

2. 存货的成本计算方法

企业使用或者销售的存货的成本计算方法，可以在先进先出法、加权平均法、个别计

价法中选用一种，计价方法一经选用，不得随意变更。企业转让上述资产，该项资产的净值准予在计算应纳税所得额时扣除。资产净值是指有关资产、财产的计税基础减除已经按照规定扣除的折旧、折耗、摊销、准备金等后的余额。除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业在重组过程中，应当在交易发生时确认有关资产的转让所得或者损失，相关资产应当按照交易价格重新确定计税基础。

6.3.6 投资资产的税务处理

投资资产是指企业对外进行权益性投资和债权性投资形成的资产。投资资产按照以下方法确定成本。

（1）通过支付现金方式取得的投资资产，以购买价款为成本。

（2）通过支付现金以外的方式取得的投资资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。

投资资产成本的扣除方法为，企业对外投资期间，投资资产的成本在计算应纳税所得额时不得扣除，企业在转让或者处置投资资产时，投资资产的成本准予扣除。

投资企业撤回或减少投资的税务处理按如下规定进行，自 2011 年 7 月 1 日起，投资企业从被投资企业撤回或减少投资，其取得的资产中，相当于初始出资的部分，应确认为投资收回；相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，应确认为股息所得；其余部分确认为投资资产转让所得。

被投资企业发生的经营亏损，由被投资企业按规定结转弥补；投资企业不得调整减低其投资成本，也不得将其确认为投资损失。

6.3.7 税法规定与会计规定差异的处理

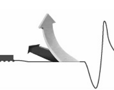
税法与会计制度、准则之间出现差异，要按照税法规定计算缴纳所得税。企业在日常会计核算时，应按照会计准则进行账务处理，但在申报纳税时，对税法规定和会计准则规定有差异的，要按照税法规定进行纳税调整。

企业不能提供完整、准确的收入及成本、费用凭证，不能正确计算应纳税所得额的，由税务机关核定其应纳税所得额。

企业依法清算时，以其清算终了后的清算所得为应纳税所得额，按规定缴纳企业所得税。清算所得是指企业全部资产可变现价值或交易价格减除资产净值、清算费用以及相关税费后的余额。

投资方企业从被清算企业分得的剩余资产，其中相当于从被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中应当分得的部分，应当确认为股息所得；剩余资产减除上述股息所得后的余额，超过或者低于投资成本的部分，应当确认为投资资产转让所得或者损失。

企业应纳税所得额是根据企业所得税法计算而得的，它在数额上与依据会计准则计算的利润总额往往不一致。因此，税法规定对企业按照有关财务会计规定计算的利润总额，要按照税法规定进行必要调整后，才能作为应纳税所得额计算缴纳所得税。



6.4　资产损失税前扣除的所得税处理

6.4.1　资产损失及相关概念的界定

资产损失是指企业在生产经营活动中实际发生的、与取得应税收入有关的资产损失，包括现金损失，存款损失，坏账损失，贷款损失，股权投资损失，固定资产和存货的盘亏、毁损、报废、被盗损失，自然灾害等不可抗力因素造成的损失以及其他损失。

上述资产是指企业拥有或者控制的、用于经营管理活动且与取得应税收入有关的资产，包括库存现金、银行存款、应收及预付款项(包括应收票据)等货币资产，存货、固定资产、在建工程、生产性生物资产等非货币资产，以及债权性投资和股权(权益)性投资。

6.4.2　资产损失的扣除政策

依据财税[2009]第 57 号文的有关规定，企业资产损失的税前扣除政策应遵循以下方面。

企业清查出的现金短缺减除责任人赔偿后的余额，作为现金损失在计算应纳税所得额时扣除。

企业将货币性资金存入法定具有吸收存款职能的机构，因该机构依法破产、清算，或者政府责令停业、关闭等原因，确实不能收回的部分，作为存款损失在计算应纳税所得额时扣除。

企业除贷款类债权外的应收、预付账款符合下列条件之一的，减除可收回金额后确认的无法收回的应收、预付款项，可以作为坏账损失在计算应纳税所得额时扣除。

(1) 债务人依法宣告破产、关闭、解散、被撤销，或者被依法注销、吊销营业执照，其清算财产不足清偿的。

(2) 债务人死亡，或者依法被宣告失踪、死亡，其财产或者遗产不足清偿的。

(3) 债务人逾期 3 年以上未清偿，且有确凿证据证明已无力清偿债务的。

(4) 与债务人达成债务重组协议或法院批准破产重整计划后，无法追偿的。

(5) 因自然灾害、战争等不可抗力导致无法收回的。

(6) 国务院财政、税务主管部门规定的其他条件。

企业经采取所有可能的措施和实施必要的程序之后，符合下列条件之一的贷款类债权，可以作为贷款损失在计算应纳税所得额时扣除。

(1) 借款人和担保人依法宣告破产、关闭、解散、被撤销，并终止法人资格，或者已完全停止经营活动，被依法注销、吊销营业执照，对借款人和担保人进行追偿后，未能收回的债权。

(2) 借款人死亡，或者依法被宣告失踪、死亡，依法对其财产或者遗产进行清偿，并对担保人进行追偿后，未能收回的债权。

(3) 借款人遭受重大自然灾害或者意外事故，损失巨大且不能获得保险补偿，或者以保险赔偿后，确实无力偿还部分或者全部债务，对借款人财产进行清偿和对担保人进行追

偿后，未能收回的债权。

(4) 借款人触犯刑律，依法受到制裁，其财产不足归还所借债务，又无其他债务承担者，经追偿后确实无法收回的债权。

(5) 由于借款人和担保人不能偿还到期债务，企业诉诸法律，经法院对借款人和担保人强制执行，借款人和担保人均无财产可执行，法院裁定执行程序终结或终止(中止)后，仍无法收回的债权。

(6) 由于借款人和担保人不能偿还到期债务，企业诉诸法律后，经法院调解或经债权人会议通过，与借款人和担保人达成和解协议或重整协议，在借款人和担保人履行完还款义务后，无法追偿的剩余债权。

(7) 由于上述(1)至(6)项原因借款人不能偿还到期债务，企业依法取得抵债资产，抵债金额小于贷款本息的差额，经追偿后仍无法收回的债权。

(8) 开立信用证、办理承兑汇票、开具保函等发生垫款时，凡开证申请人和保证人由于上述(1)至(7)项原因，无法偿还垫款，金融企业经追偿后仍无法收回的垫款。

(9) 银行卡持卡人和担保人由于上述(1)至(7)项原因，未能还清透支款项，金融企业经追偿后仍无法收回的透支款项。

(10) 助学贷款逾期后，在金融企业确定的有效追索期限内，依法处置助学贷款抵押物(质押物)，并向担保人追索连带责任后，仍无法收回的贷款。

(11) 经国务院专案批准核销的贷款类债权。

(12) 国务院财政、税务主管部门规定的其他条件。

企业的股权投资符合下列条件之一的，减除可收回金额后确认的无法收回的股权投资，可以作为股权投资损失在计算应纳税所得额时扣除。

(1) 被投资方依法宣告破产、关闭、解散、被撤销，或者被依法注销、吊销营业执照的。

(2) 被投资方财务状况严重恶化，累计发生巨额亏损，已连续停止经营3年以上，且无重新恢复经营改组计划的。

(3) 对被投资方不具有控制权，投资期限届满或者投资期限已超过10年，且被投资单位因连续3年经营亏损导致资不抵债的。

(4) 被投资方财务状况严重恶化，累计发生巨额亏损，已完成清算或清算期超过3年以上的。

(5) 国务院财政、税务主管部门规定的其他条件。

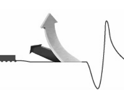
企业的股权(权益)投资当有确凿证据表明已形成资产损失时，应扣除责任人和保险赔款、变价收入或可收回金额后，再确认发生的资产损失。可收回金额一律暂定为账面余额的5%。

企业对外进行权益性(简称股权)投资所发生的损失，在经确认的损失发生年度，作为企业损失在计算企业应纳税所得额时一次性扣除。

下列股权和债权不得确认为在企业所得税前扣除的损失。

(1) 债务人或者担保人有经济偿还能力，不论何种原因，未按期偿还的企业债权。

(2) 违反法律、法规的规定，以各种形式、借口逃废或者悬空的企业债权。



（3）行政干预逃废或者悬空的企业债权。

（4）企业未向债务人和担保人追偿的债权。

（5）企业发生非经营活动的债权。

（6）国家规定可以从事贷款业务以外的企业因资金直接拆借而发生的损失。

（7）其他不应当核销的企业债权和股权。

对企业盘亏的固定资产或存货，以该固定资产的账面净值或存货的成本减除责任人赔偿后的余额，作为固定资产或存货盘亏损失在计算应纳税所得额时扣除。

对企业毁损、报废的固定资产或存货，以该固定资产的账面净值或存货的成本减除残值、保险赔款和责任人赔偿后的余额，作为固定资产或存货毁损、报废损失在计算应纳税所得额时扣除。

对企业被盗的固定资产或存货，以该固定资产的账面净值或存货的成本减除保险赔款和责任人赔偿后的余额，作为固定资产或存货被盗损失在计算应纳税所得额时扣除。

企业因存货盘亏、毁损、报废、被盗等原因不得从增值税销项税额中抵扣的进项税额，可以与存货损失一起在计算应纳税所得额时扣除。

企业在计算应纳税所得额时已经扣除的资产损失，在以后纳税年度全部或者部分收回时，其收回部分应当作为收入计入收回当期的应纳税所得额。

企业境内、境外营业机构发生的资产损失应分开核算，对境外营业机构由于发生资产损失而产生的亏损，不得在计算境内应纳税所得额时扣除。

企业对其扣除的各项资产损失，应当提供能够证明资产损失确属已实际发生的合法证据，包括具有法律效力的外部证据、具有法定资质的中介机构的经济鉴证证明、具有法定资质的专业机构的技术鉴定证明等。

6.4.3　资产损失税前扣除管理

准予在企业所得税税前扣除的资产损失，是指企业在实际处置、转让上述资产过程中发生的合理损失(以下简称实际资产损失)，以及企业虽未实际处置、转让上述资产，但符合财税[2009]57 号文件和国家税务总局[2011 年第 25 号]公告的规定条件计算确认的损失(以下简称法定资产损失)。

企业实际资产损失，应当在其实际发生且会计上已作损失处理的年度申报扣除；法定资产损失，应当在企业向主管税务机关提供证据资料证明该项资产已符合法定资产损失确认条件，且会计上已作损失处理的年度申报扣除。

企业发生的资产损失，应按规定的程序和要求向主管税务机关申报后方能在税前扣除。未经申报的损失，不得在税前扣除。

企业以前年度发生的资产损失未能在当年税前扣除的，可以按照本办法的规定，向税务机关说明并进行专项申报扣除。其中，属于实际资产损失的，准予追补至该项损失发生年度扣除，其追补确认期限一般不得超过 5 年，但因计划经济体制转轨过程中遗留的资产损失、企业重组上市过程中因权属不清出现争议而未能及时扣除的资产损失、因承担国家政策性任务而形成的资产损失以及政策定性不明确而形成资产损失等特殊原因形成的资产

损失，其追补确认期限经国家税务总局批准后可适当延长。属于法定资产损失，应在申报年度扣除。

企业因以前年度实际资产损失未在税前扣除而多缴的企业所得税税款，可在追补确认年度企业所得税应纳税款中予以抵扣，不足抵扣的，向以后年度递延抵扣。

企业实际资产损失发生年度扣除追补确认的损失后出现亏损的，应先调整资产损失发生年度的亏损额，再按弥补亏损的原则计算以后年度多缴的企业所得税税款，并按前款办法进行税务处理。

6.5 企业所得税应纳税额的计算

企业所得税的应纳税额应区分居民企业和非居民企业分别按不同的规定计算确定。居民企业应纳税额的确定一般分为查账征收和核定征收两种方式，还涉及境外已纳税额的扣除。非居民企业应纳税额的计算相对比较简单。

6.5.1 居民企业应纳税额的计算

1. 查账征收

查账征收是指税务机关对财务健全的纳税人，依据其报送的纳税申报表、财务会计报表和其他有关纳税资料计算应纳税额，填写缴款书或完税证，并由纳税人到银行划解税款的征收方式。

一般情况下，居民企业若经营规模较大，财务会计制度健全、能够如实核算和提供生产经营情况、正确计算应纳税款的，应采用查账征收方式确定企业所得税的应纳税额。

居民企业应纳税额应依据如下基本公式计算。

居民企业应纳税额＝应纳税所得额×适用税率－减免税额－抵免税额

应纳税所得额的计算一般有下列两种方法。

1）直接计算法

应纳税所得额等于企业每一纳税年度的收入总额，减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额。其计算公式为：

应纳税所得额＝应税收入总额－不征税收入－免税收入－
各项扣除－允许弥补的以前年度亏损

2）间接计算法

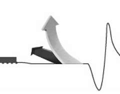
在会计利润总额的基础上加或减按照税法规定的调整项目的金额，即为应纳税所得额。其计算公式为：

应纳税所得额＝会计利润总额±纳税调整项目金额

纳税调整项目包括两项内容：一是企业的财务会计处理和税收规定不一致的应予以调整的金额；二是企业按税法规定准予扣除的税收金额。

例 6.7 某居民企业 2014 年度发生相关业务如下。

（1）销售产品收入 2 000 万元。



（2）转让一项商标所有权，取得营业外收入 60 万元。

（3）收取当年让渡资产使用权的专利实施许可费，取得其他业务收入 50 万元。

（4）取得国债利息收入 2 万元。

（5）全年销售成本 1 000 万元。

（6）全年销售费用 500 万元，含广告费 400 万元；全年管理费用 300 万元，含业务招待费 80 万元、新产品开发费用 90 万元；全年财务费用 50 万元。

（7）全年营业外支出 40 万元，其中包括通过政府部门对灾区捐赠 20 万元、直接对某私立小学捐赠 10 万元以及违反政府规定被工商局罚款 2 万元。

要求：计算该企业 2014 年度实际应缴纳的企业所得税。

相关计算过程如下。

（1）该企业的会计利润总额＝2 000＋60＋50＋2－1 000－500－300－50－40＝222(万元)。

（2）对收入的纳税调整：2 万元国债利息属于免税收入，应当调减 2 万元。

（3）对广告费用的纳税调整如下。

调整基数包括主营业务收入和其他业务收入：2 000＋50＝2 050(万元)。

扣除限额＝2 050×15％＝307.5(万元)，超支 400－307.5＝92.5(万元)，应当调增 92.5 万元。

（4）对业务招待费的纳税调整：扣除限额为 80×60％＝48(万元)，2 050×5‰＝10.25(万元)。

所以扣除限额为 10.25 万元，超支 80－10.25＝69.75(万元)，应当调增 69.75 万元。

（5）对新产品开发费用加计扣除 90×50％＝45(万元)，应当调减 45 万元。

（6）对营业外支出的纳税调整：捐赠扣除限额＝222×12％＝26.64(万元)。

所以通过政府部门对灾区捐赠 20 万元可以扣除，直接对某私立小学捐赠 10 万元以及违反政府规定被工商局罚款 2 万元不能扣除，应当调增 12(10＋2)万元。

应纳税所得额＝222－2＋92.5＋69.75－45＋12＝349.25(万元)

应纳所得税额＝349.25×25％＝87.312 5(万元)

2. 核定征收

为了加强企业所得税的征收管理，规范核定征收企业所得税的工作，保障税款及时足额入库，维护纳税人合法权益，核定征收企业所得税的有关规定如下。

(1) 核定征收企业所得税的范围。

居民企业具有下列情形之一的，核定征收企业所得税。

① 依照法律、行政法规的规定可以不设置账簿的。

② 依照法律、行政法规的规定应当设置但未设置账簿的。

③ 擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料的。

④ 虽设置账簿，但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全，难以查账的。

⑤ 发生纳税义务，未按照规定的期限办理纳税申报，经税务机关责令限期申报，逾期仍不申报的。

⑥ 申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的。

特殊行业、特殊类型的居民企业和一定规模以上的居民企业不适用本办法。上述特定居民企业由国家税务总局另行明确。

自2012年1月1日起，专业从事股权(股票)投资业务的企业，不得核定征收企业所得税。

依法按核定应税所得率方式核定征收企业所得税的企业，取得的转让股权(股票)收入等转让财产收入，应全额计入应税收入额，按照主营项目(业务)确定适用的应税所得率计算征税；若主营项目(业务)发生变化，应在当年汇算清缴时，按照变化后的主营项目(业务)重新确定适用的应税所得率计算征税。

(2) 税务机关应根据居民企业具体情况，对核定征收企业所得税的居民企业，核定应税所得率或者核定应纳所得税额。

(3) 具有下列情形之一的，核定其应税所得率。

① 能正确核算(查实)收入总额，但不能正确核算(查实)成本费用总额的。

② 能正确核算(查实)成本费用总额，但不能正确核算(查实)收入总额的。

③ 通过合理方法，能计算和推定居民企业收入总额或成本费用总额的。

居民企业不属于以上情形的，核定其应纳所得税额。

(4) 税务机关采用下列方法核定征收企业所得税。

① 参照当地同类行业或者类似行业中经营规模和收入水平相近的居民企业的税负水平核定。

② 按照应税收入额或成本费用支出额定率核定。

③ 按照耗用的原材料、燃料、动力等推算或测算核定。

④ 按照其他合理方法核定。

采用前款所列一种方法不足以正确核定应纳税所得额或应纳税额的，可以同时采用两种以上的方法核定。采用两种以上方法测算的应纳税额不一致时，可按测算的应纳税额从高核定。

(5) 采用应税所得率方式核定征收企业所得税的，应纳所得税额计算公式为：

应纳所得税额＝应纳税所得额×适用税率

应纳税所得额＝应税收入额×应税所得率

或　　应纳税所得额＝成本(费用)支出额÷(1－应税所得率)×应税所得率

(6) 实行应税所得率方式核定征收企业所得税的居民企业，经营多业的，无论其经营项目是否单独核算，均由税务机关根据其主营项目确定适用的应税所得率。

主营项目应为居民企业所有经营项目中收入总额或者成本(费用)支出额或者耗用原材料、燃料、动力数量所占比重最大的项目。

应税所得率按表6-10规定的幅度标准确定。

居民企业的生产经营范围、主营业务发生重大变化，或者应纳税所得额或应纳税额增减变化达到20%的，应及时向税务机关申报调整已确定的应纳税额或应税所得率。

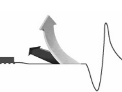


表 6 - 10　各行业企业应税所得率表

行　　业	应税所得率
农、林、牧、渔业	3%～10%
制造业	5%～15%
批发和零售贸易业	4%～15%
交通运输业	7%～15%
建筑业	8%～20%
饮食业	8%～25%
娱乐业	15%～30%
其他行业	10%～30%

(7) 主管税务机关应及时向居民企业送达《企业所得税核定征收鉴定表》，及时完成对其核定征收企业所得税的鉴定工作。具体包括以下程序。

① 居民企业应在收到《企业所得税核定征收鉴定表》后 10 个工作日内，填好该表并报送主管税务机关。《企业所得税核定征收鉴定表》一式三联，主管税务机关和县税务机关各执一联，另一联送达居民企业执行。主管税务机关还可根据实际工作需要，适当增加联次备用。

② 主管税务机关应在受理《企业所得税核定征收鉴定表》后 20 个工作日内，分类逐户审查核实，提出鉴定意见，并报县税务机关复核、认定。

③ 县税务机关应在收到《企业所得税核定征收鉴定表》后 30 个工作日内，完成复核、认定工作。

居民企业收到《企业所得税核定征收鉴定表》后，未在规定期限内填列、报送的，税务机关视同居民企业已经报送，按上述程序进行复核认定。

(8) 税务机关应在每年 6 月底前对上年度实行核定征收企业所得税的居民企业进行重新鉴定。重新鉴定工作完成前，居民企业可暂按上年度的核定征收方式预缴企业所得税；重新鉴定工作完成后，按重新鉴定的结果进行调整。

(9) 主管税务机关应当分类逐户公示核定的应纳所得税额或应税所得率。主管税务机关应当按照便于居民企业及社会各界了解、监督的原则确定公示地点、方式。居民企业对税务机关确定的企业所得税征收方式、核定的应纳所得税额或应税所得率有异议的，应当提供合法、有效的相关证据，税务机关经核实认定后调整有异议的事项。

(10) 居民企业实行核定应税所得率方式的，按下列规定申报纳税。

① 主管税务机关根据居民企业应纳税额的大小确定居民企业按月或者按季预缴，年终汇算清缴。预缴方法一经确定，一个纳税年度内不得改变。

② 居民企业应依照确定的应税所得率计算纳税期间实际应缴纳的税额进行预缴。按实际数额预缴有困难的，经主管税务机关同意，可按上一年度应纳税额的 1/12 或 1/4 预缴，或者按经主管税务机关认可的其他方法预缴。

③ 居民企业预缴税款或年终进行汇算清缴时，应按规定填写《中华人民共和国企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(B类)》，在规定的纳税申报时限内报送主管税务机关。

(11) 居民企业实行核定应纳所得税额方式的，按下列规定申报纳税。

① 居民企业在应纳所得税额尚未确定之前，可暂按上年度应纳所得税额的1/12或1/4预缴，或者按经主管税务机关认可的其他方法，按月或按季分期预缴。

② 在应纳所得税额确定以后，减除当年已预缴的所得税额，余额按剩余月份或季度均分，以此确定以后各月或各季的应纳税额，并由居民企业按月或按季填写《中华人民共和国企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(B类)》，在规定的纳税申报期限内进行纳税申报。

③ 居民企业年度终了后，在规定的时限内按照实际经营额或实际应纳税额向税务机关申报纳税。申报额超过核定经营额或应纳税额的，按申报额缴纳税款；申报额低于核定经营额或应纳税额的，按核定经营额或应纳税额缴纳税款。

6.5.2 境外已纳税额的扣除

按照国际惯例，居住国政府对其居民企业来自国内外的所得一律汇总征税，但允许抵扣该居民企业在国外已纳的税额，即实行税收抵免，以避免国际重复征税。同时，我国企业所得税法规定了从境外其他企业分回利润的抵免限额，即税收抵免的最高限额，对跨国纳税人在外国已纳税款进行抵免的限度。

具体而言，居民企业来源于中国境外的应税所得，以及非居民企业在中国境内设立机构、场所，取得发生在中国境外但与该机构、场所有实际联系的应税所得，在并入当年应纳税所得额计征所得税时，允许从汇总纳税的应纳税额中扣除纳税人已在境外缴纳的所得税税款，但扣除数额不得超过其境外所得依我国税法规定计算的所得税税额。超过抵免限额的部分，可以在以后5个年度内，用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补。

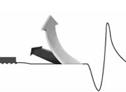
居民企业从其直接或者间接控制的外国企业分得的来源于中国境外的股息、红利等权益性投资收益，外国企业在境外实际缴纳的所得税税额中属于该项所得负担的部分，可以作为该居民企业的可抵免境外所得税税额，在抵免限额内抵免。

直接控制是指居民企业直接持有外国企业20%以上股份。

间接控制是指居民企业以间接持股方式持有外国企业20%以上股份，具体认定办法由国务院财政、税务主管部门另行制定。

已在境外缴纳的所得税税额是指企业来源于中国境外的所得依照中国境外税收法律以及相关规定应当缴纳并已经实际缴纳的企业所得税性质的税款。企业依照企业所得税法的规定抵免企业所得税税额时，应当提供中国境外税务机关出具的税款所属年度的有关纳税凭证。

抵免限额是指企业来源于中国境外的所得，依照企业所得税法和本条例的规定计算的应纳税额。除国务院财政、税务主管部门另有规定外，该抵免限额应当分国(地区)不分项



计算，计算公式为：

$$\text{境外所得税税款抵免限额}=\text{境内、境外所得按税法计算的应纳税总额}\times\frac{\text{来源于某国(地区)的应纳税所得额}}{\text{中国境内、境外应纳税所得总额}}$$

式中有几个需要注意的关键问题。

(1) 境内、境外所得按税法计算的应纳税总额，税率一律按 25%计算。

(2) “来源于某国(地区)的应纳税所得额”是来源于同一国家(地区)的不同应税所得的合计，而且是税前利润；如果是税后利润，不能直接用于公式计算，而需还原成税前利润再运用公式，还原方法为：

$$\text{来源于某国(地区)的应纳税所得额(税前)}=\text{境外分回利润}\div(1-\text{来源国公司所得税税率})$$

或

$$=\text{境外分回利润}+\text{境外已纳税款}$$

(3) 上述所称 5 个年度，是指从企业取得的来源于中国境外的所得，已经在中国境外缴纳的企业所得税性质的税额超过抵免限额的当年的次年起连续 5 个纳税年度。

例 6.8　某居民企业 2014 年度应纳税所得额为 100 万元。另外，该企业分别在 A、B 两国设有分支机构(我国与 A、B 两国已经缔结避免双重征税协定)，在 A 国分支机构的应纳税所得额为 50 万元，A 国税率为 20%；在 B 国的分支机构的应纳税所得额为 30 万元，B 国税率为 30%。假设该企业在 A、B 两国所得按我国税法计算的应纳税所得额和按 A、B 两国税法计算的应纳税所得额是一致的，两个分支机构在 A、B 两国分别缴纳 10 万元和 9 万元的所得税。计算该企业汇总在我国应缴纳的企业所得税税额。

相关计算过程如下。

(1) 该企业按我国税法计算的境内、境外所得的应纳税额为：

$$\text{应纳税额}=(100+50+30)\times25\%=45(\text{万元})$$

(2)　A、B 两国的扣除限额：

$$\text{A 国扣除限额}=45\times[50\div(100+50+30)]=12.5(\text{万元})$$

$$\text{B 国扣除限额}=45\times[30\div(100+50+30)]=7.5(\text{万元})$$

在 A 国缴纳的所得税为 10 万元，低于扣除限额 12.5 万元，可全额扣除。在 B 国缴纳的所得税为 9 万元，高于扣除限额 7.5 万元，其超过扣除限额的部分 1.5 万元不能扣除。

(3) 在我国应缴纳的所得税：

$$\text{应纳税额}=45-10-7.5=27.5(\text{万元})$$

例 6.9　某市一居民企业 2014 年度发生相关业务如下。

(1) 销售产品取得不含税销售额 8 000 万元，债券利息收入 240 万元，其中国债利息收入 40 万元。

(2) 应扣除的销售成本 4 000 万元，缴纳增值税 600 万元、城市维护建设税及教育附加 60 万元。

(3) 发生销售费用 1 000 万元，其中广告费用 800 万元。

(4) 发生财务费用 200 万元，其中支付集资借款 2 000 万元一年的利息 160 万元(同期银行贷款利率为 6%)。

（5）发生管理费用800万元，其中用于新产品、新工艺研制而实际支出的研究开发费用400万元，研发费用可实行150％加计扣除。

（6）2012年度、2013年度经税务机关确认的亏损额分别为70万元和30万元。

（7）2014年度在A国设立了全资子公司甲公司，应纳税所得额400万元，在A国按30％缴纳了所得税，该企业要求其税后利润全部汇回。

要求：计算2014年度实际应缴纳的企业所得税。

相关计算如下。

（1）国债利息收入是免税收入，计入应纳税所得额的收入为8 000＋240－40＝8 200(万元)。

（2）发生的销售成本4 000万元可全额扣除，缴纳增值税600万元不得扣除，缴纳的城市维护建设税及教育费附加60万元可全额扣除。

（3）广告费扣除限额＝8 000×15％＝1 200(万元)，实际广告费800万元小于扣除限额，准予扣除的销售费用为1 000万元。

（4）利息费用扣除限额＝2 000×6％＝120(万元)，准予扣除的财务费用＝200－160＋120 ＝160(万元)。

（5）新产品开发费用加计扣除＝400×50％＝200(万元)，准予扣除的管理费用＝800＋200＝1 000(万元)。

（6）对于2012—2013年度亏损，按照企业所得税亏损弥补的规定，可以用2014年度的应纳税所得弥补，所以，2014年度的应纳税所得额为弥补完2012—2013年度亏损之后的余额。

（7）2014年境内应纳税所得额＝8 200－4 000－60－1 000－160－1 000－70－30＝1 880(万元)。

（8）境外利润的抵免限额(1 880＋400)×25％×400÷(1 880＋400)＝100(万元)，或者400×25％＝100(万元)。

实际在A国按30％缴纳了所得税，即400×30％＝120万元，超过了抵免限额，只能扣除100万元。

（9）2014年应缴纳的企业所得税＝(1 880＋400)×25％－100＝470(万元)。

6.5.3 非居民企业应纳税额的计算

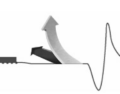
1. 查账征收

非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，按照下列方法计算其应纳税所得额。

（1）股息、红利等权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得，以收入全额为应纳税所得额。

营改增试点中的非居民企业，应以不含增值税的收入全额作为应纳税所得额。

（2）转让财产所得，以收入全额减去财产净值后的余额为应纳税所得额。



（3）其他所得，参照前两项规定的方法计算应纳税所得额。

财产净值是指财产的计税基础减除已经按照规定扣除的折旧、折耗、摊销、准备金等后的余额。

例 6.10　国外某咨询公司于 2014 年 12 月在我国上海市设立代表处，拟从事企业管理咨询业务。由于代表处刚设立，该月仅取得如下收入。

（1）转让使用过的 1 辆小汽车取得转让收入 20 万元，购置原价为 30 万元，已提折旧 15 万元。

（2）取得利息收入 40 万元。

要求：若不考虑其他相关税费，计算该非居民企业 2014 年应缴纳的企业所得税。

按照上述非居民企业应纳税所得额的有关规定，股息、红利等权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得，以收入全额为应纳税所得额；转让财产所得，以收入全额减去财产净值后的余额为应纳税所得额。

相关计算如下。

应纳税所得额＝20－（30－15）＝5(万元)

应纳税所得额＝40(万元)

因此，该企业名义上应缴纳企业所得税＝(5＋40)×20％＝9(万元)。

由于对于此类非居民纳税企业在实际征收时减按 10％征收，所以该企业实际应纳税为 4.5 万元。

2. 核定征收

非居民企业因会计账簿不健全，资料残缺难以查账，或者其他原因不能准确计算并据实申报其应纳税所得额的，税务机关有权采取依法核定其应纳税所得额。

非居民企业核定征收企业所得税常用的方法总结见表 6－11。

表 6－11　非居民企业核定征收企业所得税常用的方法

核定方法	适用状况及计算公式
按收入总额核定应纳税所得额	适用于能够正确核算收入或通过合理方法推定收入总额，但不能正确核算成本费用的非居民企业 计算公式：应纳税所得额＝收入总额×经税务机关核定的利润率
按成本费用核定应纳税所得额	适用于能够正确核算成本费用，但不能正确核算收入总额的非居民企业 计算公式：应纳税所得额＝成本费用总额÷(1－经税务机关核定的利润率)×经税务机关核定的利润率
按经费支出换算收入核定应纳税所得额	适用于能够正确核算经费支出总额，但不能正确核算收入总额和成本费用的非居民企业 计算公式：应纳税所得额＝经费支出总额÷(1－经税务机关核定的利润率－营业税税率)×经税务机关核定的利润率

税务机关可按照以下标准确定非居民企业的利润率。

(1) 从事承包工程作业、设计和咨询劳务的，利润率为15%～30%。

(2) 从事管理服务的，利润率为30%～50%。

(3) 从事其他劳务或劳务以外经营活动的，利润率不低于15%。

税务机关有根据认为非居民企业的实际利润率明显高于上述标准的，可以按照比上述标准更高的利润率核定其应纳税所得额。

非居民企业与中国居民企业签订机器设备或货物销售合同，同时提供设备安装、装配、技术培训、指导、监督服务等劳务，其销售货物合同中未列明提供上述劳务服务收费金额，或者计价不合理的，主管税务机关可以根据实际情况，参照相同或相近业务的计价标准核定劳务收入。无参照标准的，以不低于销售货物合同总价款的10%为原则，确定非居民企业的劳务收入。

6.6 特别纳税调整

反避税制度是完善企业所得税制度的重要内容之一。借鉴国外反避税立法经验和结合我国税收征管工作实践，企业所得税法将反避税界定为“特别纳税调整”，进一步完善现行转让定价和预约定价法律、法规。

为更好地防止避税行为，《企业所得税法》明确了转让定价的核心原则，即“独立交易原则”；明确了企业及相关方提供资料的义务；增列了“成本分摊协议”条款。增加这些内容，进一步完善了转让定价和预约定价立法的内容，强化了纳税人及相关方在转让定价调查中的协力义务。对成本分摊协议的认可和规范有利于保护本国居民无形资产收益权，防止滥用成本分摊协议，乱摊成本费用，侵蚀税基。

6.6.1 调整范围

特别纳税调整是指税务机关出于实施反避税目的而对纳税人特定纳税事项所作的税务调整，包括针对纳税人转让定价、资本弱化、避税港避税及其他避税情况所进行的税务调整。

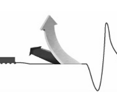
特别纳税调整主要针对关联业务往来进行调整。主要针对企业与其关联方之间的业务往来，不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按照合理的方法调整。独立交易原则也称“公平独立原则”“公平交易原则”“正常交易原则”等，是指完全独立的无关联关系的企业或个人，依据市场条件下所采用的计价标准或价格来处理其相互之间的收入和费用分配的原则。独立交易原则目前已被世界大多数国家接受和采纳，成为税务当局处理关联企业间收入和费用分配的指导原则。

1. 关联方

关联业务往来是指具有关联关系的企业或者个人之间发生的转移资源或义务的经济业务事项。其中，关联方是指与企业有下列关联关系之一的企业、其他组织或者个人。

(1) 在资金、经营、购销等方面，存在直接或者间接的拥有或者控制关系。

(2) 直接或者间接地同为第三者所拥有或者控制。



(3) 在利益上具有相关联的其他关系。

2. 关联企业之间关联业务的税务处理

(1) 企业与其关联方共同开发、受让无形资产，或者共同提供、接受劳务发生的成本，在计算应纳税所得额时应当按照独立交易原则进行分摊。

(2) 企业与其关联方分摊成本时，应当按照成本与预期收益相配比的原则进行分摊，并在税务机关规定的期限内按照税务机关的要求报送有关资料。

(3) 企业与其关联方分摊成本时违反上述规定的，其自行分摊的成本不得在计算应纳税所得额时扣除。

(4) 企业可以向税务机关提出与其关联方之间业务往来的定价原则和计算方法，税务机关与企业协商、确认后，达成预约定价安排。

转让定价是指关联企业之间在销售货物、提供劳务、转让无形资产等时制定的价格。在跨国经济活动中，利用关联企业之间的转让定价进行避税已成为一种常见的税收逃避方法，其一般做法是：高税国企业向其低税国关联企业销售货物、提供劳务、转让无形资产时制定低价；低税国企业向其高税国关联企业销售货物、提供劳务、转让无形资产时制定高价。这样，利润就从高税国转移到低税国，从而达到最大限度减轻其税负的目的。

预约定价也称预约定价协议或预约定价安排，是纳税人与其关联方在关联交易发生之前，向税务机关提出申请，主管税务机关和纳税人之间通过事先制定一系列合理的标准(包括关联交易所适用的转让定价原则和计算方法等)来解决和确定未来一个固定时期内关联交易的定价及相应的税收问题，是国际通行的一种转让定价调整方法。

(5) 企业向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表时，应当就其与关联方之间的业务往来，附送年度关联业务往来报告表。

税务机关在进行关联业务调查时，企业及其关联方，以及与关联业务调查有关的其他企业，应当按照规定提供相关资料。相关资料包括：与关联业务往来有关的价格、费用的制定标准、计算方法和说明等同期资料；关联业务往来所涉及的财产、财产使用权、劳务等的再销售(转让)价格或者最终销售(转让)价格的相关资料；与关联业务调查有关的其他企业应当提供的与被调查企业可比的产品价格、定价方式以及利润水平等资料；其他与关联业务往来有关的资料。

(6) 由居民企业或者由居民企业和中国居民控制的设立在实际税负明显低于25%的国家(地区)的企业，并非由于合理的经营需要而对利润不作分配或者减少分配的，上述利润中应归属于该居民企业的部分，应当计入该居民企业的当期收入。

控制是指下列情况：①居民企业或者中国居民直接或者间接单一持有外国企业10%以上有表决权股份，且由其共同持有该外国企业50%以上股份；②居民企业或者居民企业和中国居民持股比例没有达到上述规定的标准，但在股份、资金、经营、购销等方面对该外国企业构成实质控制。实际税负明显偏低是指实际税负明显低于企业所得税法规定的25%税率水平的50%。

(7) 企业从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例超过规定标准而发生的利

息支出，不得在计算应纳税所得额时扣除。

债权性投资是指企业直接或者间接从关联方获得的，需要偿还本金和支付利息或者需要以其他具有支付利息性质的方式予以补偿的融资。企业间接从关联方获得的债权性投资包括：关联方通过无关联第三方提供的债权性投资；无关联第三方提供的、由关联方担保且负有连带责任的债权性投资；其他间接从关联方获得的具有负债实质的债权性投资。

权益性投资是指企业接受的不需要偿还本金和支付利息，投资人对企业净资产拥有所有权的投资。

(8) 母子公司间提供服务支付费用的有关企业所得税处理。

① 母公司为其子公司(以下简称子公司)提供各种服务而发生的费用，应按照独立企业之间公平交易原则确定服务的价格，作为企业正常的劳务费用进行税务处理。

母子公司未按照独立企业之间的业务往来收取价款的，税务机关有权予以调整。

② 母公司向其子公司提供各项服务，双方应签订服务合同或协议，明确规定提供服务的内容、收费标准及金额等，凡按上述合同或协议规定所发生的服务费，母公司应作为营业收入申报纳税；子公司作为成本费用在税前扣除。

③ 母公司向其多个子公司提供同类项服务，其收取的服务费可以采取分项签订合同或协议收取；也可以采取服务分摊协议的方式，由母公司与各子公司签订服务费用分摊合同或协议，以母公司为其子公司提供服务所发生的实际费用并附加一定比例利润作为向子公司收取的总服务费，在各服务受益子公司(包括盈利企业、亏损企业和享受减免税企业)之间按《企业所得税法》第四十一条第二款规定合理分摊。

④ 母公司以管理费形式向子公司提取费用，子公司因此支付给母公司的管理费，不得在税前扣除。

⑤ 子公司申报税前扣除向母公司支付的服务费用，应向主管税务机关提供与母公司签订的服务合同或者协议等与税前扣除该项费用相关的材料。不能提供相关材料的，支付的服务费用不得税前扣除。

(9) 关于资本弱化的企业所得税处理。

资本弱化是指企业通过加大借贷款(债权性筹资)而减少股份资本(权益性筹资)比例的方式增加税前扣除，以降低企业税负的一种行为。借贷款支付的利息，作为财务费用一般可以税前扣除，而为股份资本支付的股息一般不得税前扣除，因此，有些企业为了加大税前扣除而减少应纳税所得额，在筹资时多采用借贷款而不是募集股份的方式，以此来达到避税的目的。目前，一些国家在税法中制定了防范资本弱化条款，对企业取得的借贷款和股份资本的比例作出规定，对超过一定比例的借贷款利息支出不允许税前扣除。借鉴国际经验，企业所得税法规定，企业从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例超过标准而发生的利息支出，不得在税前扣除。

至此，可以根据企业所得税法以及相关规定，归纳出企业所得税前利息支付规则，见表 6－12。



表 6－12　企业所得税前利息支付规则

可费用化扣除的利息	(1) 向金融机构借入的生产经营贷款利息 (2) 向非金融机构借入的不超过金融机构同期同类贷款利率的经营性借款利息 (3) 购置建造固定资产、无形资产和经过 12 个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货等有关资产交付使用后发生的利息 (4) 逾期偿还经营贷款，银行加收的罚息 (5) 支付给关联企业的不超过债资比且不超过金融机构同期同类贷款利率的正常经营借款利息
可资本化扣除的利息(非当期扣除，而随资产价值转移扣除)	需要资本化的借款费用，购置建造固定资产、无形资产和经过 12 个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货建造交付使用前发生借款的利息支出
不可扣除的利息	(1) 向投资者支付的利息 (2) 非银行企业内营业机构之间支付的利息 (3) 注册资金未投足时充当资本金使用的借款利息 (4) 支付税负持平或较低关联方的超过债资比的关联利息 (5) 特别纳税调整加收的利息

6.6.2　调整方法

税法规定对关联方所得不实的，调整方法如下。

(1) 可比非受控价格法。是指按照没有关联关系的交易各方进行相同或者类似业务往来的价格进行定价的方法。

(2) 再销售价格法。是指按照从关联方购进商品再销售给没有关联关系的交易方的价格，减除相同或者类似业务的销售毛利进行定价的方法。

(3) 成本加成法。是指按照成本加合理的费用和利润进行定价的方法。

(4) 交易净利润法。是指按照没有关联关系的交易各方进行相同或者类似业务往来取得的净利润水平确定利润的方法。

(5) 利润分割法。是指将企业与其关联方的合并利润或者亏损在各方之间采用合理标准进行分配的方法。

(6) 其他符合独立交易原则的方法。

6.6.3　核定征收

企业不提供与其关联方之间业务往来资料，或者提供虚假、不完整资料，未能真实反映其关联业务往来情况的，税务机关有权依法核定其应纳税所得额。

核定企业的应纳税所得额时，可以采用下列方法。

(1) 参照同类或者类似企业的利润率水平核定。

(2) 按照企业成本加合理的费用和利润的方法核定。

(3) 按照关联企业集团整体利润的合理比例核定。



(4) 按照其他合理方法核定。

企业对税务机关按照前款规定的方法核定的应纳税所得额有异议的，应当提供相关证据，经税务机关认定后，调整核定的应纳税所得额。

6.6.4 加收利息

企业实施其他不具有合理商业目的的安排而减少其应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按照合理方法调整。不具有合理商业目的，是指以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。

对于税务机关做出纳税调整，需要补征税款的，应当补征税款并按照国务院规定加收利息。应当对补征的税款，自税款所属纳税年度的次年6月1日起至补缴税款之日止的期间，按日加收利息，加收的利息，不得在计算应纳税所得额时扣除。

上述利息，应当按照税款所属纳税年度中国人民银行公布的与补税期间同期的人民币贷款基准利率加5个百分点计算。企业依照企业所得税法规定提供有关资料的，可以只按前款规定的人民币贷款基准利率计算利息。企业与其关联方之间的业务往来，不符合独立交易原则，或者企业实施其他不具有合理商业目的安排的，税务机关有权在该业务发生的纳税年度起10年内进行纳税调整。

6.7 企业所得税的征收管理

6.7.1 纳税地点

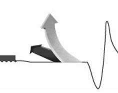
除税收法律、行政法规另有规定外，居民企业以企业登记注册地为纳税地点，但登记注册地在境外的，以实际管理机构所在地为纳税地点。企业登记注册地是指企业依照国家有关规定登记注册的住所地。

居民企业在中国境内设立不具有法人资格的营业机构的，应当汇总计算并缴纳企业所得税。企业汇总计算并缴纳企业所得税时，应当统一核算应纳税所得额，具体办法由国务院财政、税务主管部门另行制定。

在中国境内设立机构、场所的非居民企业，其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得，以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得，以机构、场所所在地为纳税地点。非居民企业在中国境内设立两个或者两个以上机构、场所的，经税务机关审核批准，可以选择由其主要机构、场所汇总缴纳企业所得税。非居民企业经批准汇总缴纳企业所得税后，需要增设、合并、迁移、关闭机构、场所或者停止机构、场所业务的，应当事先由负责汇总申报缴纳企业所得税的主要机构、场所向其所在地税务机关报告，需要变更汇总缴纳企业所得税的主要机构、场所的，依照上述规定办理。

在中国境内未设立机构、场所的非居民企业，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，以扣缴义务人所在地为纳税地点。

除国务院另有规定外，企业之间不得合并缴纳企业所得税。



6.7.2　纳税期限

企业所得税按年计征，分月或者分季预缴，年终汇算清缴，多退少补，具体规定如下。

（1）企业所得税是按照纳税人每一纳税年度的应纳税所得额和适用税率计算征收的。纳税年度是指自公历 1 月 1 日起至 12 月 31 日止。企业在一个纳税年度中间开业，或者终止经营活动，使该纳税年度的实际经营期不足 12 个月的，应当以其实际经营期为一个纳税年度。企业依法清算时，应当以清算期间作为一个纳税年度。

税款的入库必定在纳税年度终了后的一段时间，这样会影响到国家财政收入的稳定均衡，为此，企业所得税税款的缴纳采用分月或者分季预缴的方式。

（2）企业应当自年度终了之日起 5 个月内，向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表，并汇算清缴，结清应缴应退税款。

汇算清缴是指纳税人在纳税年度终了后规定时期内，依照税收法律、法规、规章及其他有关企业所得税的规定，自行计算全年应纳税所得额和应纳所得税额；根据月度或季度预缴的所得税数额，确定该年度应补或者应退税额，并填写年度企业所得税纳税申报表，向主管税务机关办理年度企业所得税纳税申报，提供税务机关要求提供的有关资料，结清全年企业所得税税款的行为。

企业在年度中间终止经营活动的，应当自实际经营终止之日起 60 日内，向税务机关办理当期企业所得税汇算清缴。

6.7.3　纳税申报

企业应当自月份或者季度终了之日起 15 日内，向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表，预缴税款。

企业在报送企业所得税纳税申报表时，应当按照规定附送财务会计报告和其他有关资料。

企业应当在办理注销登记前，就其清算所得向税务机关申报并依法缴纳企业所得税。清算所得是指纳税人清算时的全部资产或财产扣除各项清算费用、损失、负债、企业未分配利润、公益金和公积金后的金额超过实缴资本的部分。

纳税人缴纳的企业所得税以人民币计算，所得以人民币以外的货币计算的，应当折合成人民币计算并缴纳税款。

企业在纳税年度内无论盈利还是亏损，都应当依照企业所得税法规定的期限向税务机关报送企业所得税申报表、年度企业所得税纳税申报表、财务会计报告和税务机关规定应当报送的其他有关资料。

表 6 - 13 为企业所得税年度纳税申报表样表，该表适用于实行查账征收企业所得税的居民纳税人填报。企业应根据《企业所得税法》及其实施条例的规定计算填报，并依据企业会计制度、企业会计准则等企业的《利润表》以及纳税申报表相关附表的数据填报。

表 6-13　中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A 类)

税款所属期间：　　　　　　年　　月　　日至　　　年　　月　　日

纳税人名称：

纳税人识别号：

金额单位：元(列至角分)

类别	行次	项　　目	金　　额
利润总额计算	1	一、营业收入(填附表一)	
	2	减：营业成本=(填附表二)	
	3	营业税金及附加	
	4	销售费用=(填附表二)	
	5	管理费用=(填附表二)	
	6	财务费用=(填附表二)	
	7	资产减值损失	
	8	加：公允价值变动收益	
	9	投资收益	
	10	二、营业利润	
	11	加：营业外收入(填附表一)	
	12	减：营业外支出(填附表一)	
	13	三、利润总额(10+11-12)	
应纳税所得额计算	14	加：纳税调整增加额(填附表三)	
	15	减：纳税调整减少额(填附表三)	
	16	其中，不征税收入	
	17	免税收入	
	18	减计收入	
	19	减、免税项目所得	
	20	加计扣除	
	21	抵扣应纳税所得额	
	22	加：境外应税所得弥补境内亏损	
	23	纳税调整后所得(13+14-15+22)	
	24	减：弥补以前年度亏损(填附表四)	
	25	应纳税所得额(23-24)	



续表

类别	行次	项　　目	金　　额
应纳税额计算	26	税率(25%)	
	27	应纳所得税额(25×26)	
	28	减：减免所得税额(填附表五)	
	29	减：抵免所得税额(填附表五)	
	30	应纳税额(27－28－29)	
	31	加：境外所得应纳所得税额(填附表六)	
	32	减：境外所得抵免所得税额(填附表六)	
	33	实际应纳所得税额(30＋31－32)	
	34	减：本年累计实际已预缴的所得税额	
	35	其中：汇总纳税的总机构分摊预缴的税额	
	36	汇总纳税的总机构财政调库预缴的税额	
	37	汇总纳税的总机构所属分支机构分摊的预缴税额	
	38	合并纳税(母子体制)成员企业就地预缴比例	
	39	合并纳税企业就地预缴的所得税额	
	40	本年应补(退)的所得税额(33－34)	
附列资料	41	以前年度多缴的所得税额在本年抵减额	
	42	以前年度应缴未缴在本年入库所得税额	

纳税人公章：	代理申报中介机构公章：	主管税务机关受理专用章：
经办人：	经办人及执业证件号码：	受理人：
申报日期：　年　月　日	代理申报日期：　年　月　日	受理日期：　年　月　日

6.8　企业所得税的纳税会计处理

我国企业所得税会计核算采用资产负债表债务法。要求从资产负债表出发，通过比较资产负债表上列示的资产、负债按照企业会计准则规定确定的账面价值与按照税法规定确定的计税基础；对于两者之间的差额分应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异，确认相关的递延所得税负债与递延所得税资产，并在此基础上确定每一期间利润表中的所得税费用。

6.8.1 资产负债表债务法概述

资产负债表债务法在所得税的会计核算方面贯彻了资产、负债的界定。从资产负债的角度出发，比较资产和负债的账面价值与计税基础的大小，从而确认递延所得税资产与递延所得税负债。

一般情况下，企业于每一资产负债表日进行所得税会计核算。

若发生特殊的交易与事项，如企业合并，在交易或事项产生的资产、负债的时点确认相关的所得税影响。

所得税会计的核算程序如图6.1所示。

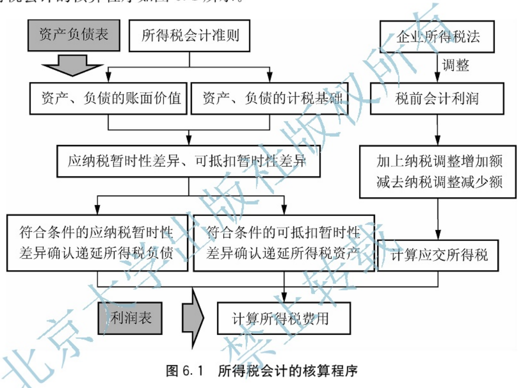


图6.1 所得税会计的核算程序

6.8.2 资产、负债的计税基础

企业所得税会计核算的关键在于确定资产、负债的计税基础。这与企业所得税法的有关规定密切相关，因此应当遵循税法中对于资产的税务处理以及费用的税前扣除标准。企业在取得资产、负债时应当确定其计税基础。

1. 资产的计税基础

资产的计税基础是指企业收回资产账面价值的过程中，计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额。资产在初始确认时，其计税基础一般为取得该项资产时所支付的成本，为该项资产在未来期间计税时可以扣除的金额。以公式表示为：

资产的计税基础＝未来可税前列支的金额

资产在初始确认时，其计税基础一般为取得成本，即企业为取得某项资产支付的成本在未来期间准予税前扣除。在资产持续持有的过程中，其计税基础是指资产的取得成本减



去以前期间按照税法规定已在税前扣除金额后的余额。一般从税收角度考虑，资产的计税基础是假定企业按照税法规定进行核算所提供的资产负债表中资产的应有金额。一般情况下，企业于每一资产负债表日进行所得税会计核算，则公式表示为：

某一资产负债表日资产的计税基础＝成本－以前期间已税前列支的金额

按照上式，固定资产、无形资产等长期资产在某一资产负债表日的计税基础是指其成本扣除按照税法规定已在以前期间税前扣除的累积折旧或累计摊销后的余额。

以下举例说明部分资产计税基础的确定。

1）固定资产

固定资产在取得时入账价值一般等于计税基础，但在持有期间进行后续计量时，由于会计准则与企业所得税法关于固定资产折旧方法、折旧年限以及计提固定资产减值准备等方面的规定有所不同，可能造成固定资产账面价值与计税基础产生差异。

（1）折旧方法、折旧年限产生的差异。会计准则规定，企业可以根据固定资产带来经济利益的方式合理选择折旧方法，既可以选择直线法，也可以选择快速折旧的方法，并且可以按照固定资产为企业带来经济利益的年限估计折旧年限。税法规定，固定资产的折旧方法一般情况下为直线法，由于技术进步等原因，确需加速折旧的，可以缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法。另外，税法还规定了每一类固定资产的最低折旧年限(详见 6.3 节相关内容)。

（2）计提固定资产减值准备产生的差异。在固定资产的持有期间，税法规定对企业计提的固定资产减值准备在发生实际损失前不允许扣除，也会造成固定资产账面价值与计税基础的差异。

按照会计准则：固定资产的账面价值＝实际成本－会计累计折旧－减值准备

按照企业所得税法：资产的计税基础＝实际成本－税法累计折旧

例 6.11　光华公司拥有一项生产设备，原值 1 000 万元，预计使用年限 10 年，会计处理按直线法计提折旧，由于常年处于高腐蚀状态，税法允许按加速折旧法，企业计税时按双倍余额递减法计提折旧，预计净残值为 0。使用两年后，会计期末企业对其计提了 80 万元的固定资产减值准备，未经税务机关核定，该项设备的账面价值和计税基础分别为：

账面价值＝1 000－100－100－80＝720(万元)

计税基础＝1 000－200－160＝640(万元)

该项生产设备的账面价值 720 万元与其计税基础 640 万元之间的 80 万元差额，将于未来期间计入企业的应纳税所得额。

2）无形资产

除内部研究开发形成的无形资产外，其他方式取得的无形资产在初始确认时入账价值一般等于计税基础。无形资产账面价值与计税基础的差异主要来源于内部研究开发形成的无形资产以及使用寿命不确定的无形资产。

（1）内部研究开发形成的无形资产。按照会计准则，开发阶段符合资本化条件以后至达到预定用途前的支出则计入无形资产成本，其他支出应予以费用化计入损益；而按照企业所得税法，以开发过程中该资产符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为计税基础。按照上述规定，内部研究开发形成的无形资产初始确认时，其成本为符合资本化条

件以后发生的支出总额，与计税基础没有差异；而税法规定，企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，按照研究开发费用的50%加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的150%摊销，则形成的无形资产的计税基础就应是会计入账价值的基础上加计50%，由此产生了账面价值与计税基础之间的差异。但如该项无形资产的确认并未产生在企业合并交易中，既不影响会计利润，又不影响应纳税所得额，即不确认暂时性差异对所得税的影响。

例6.12 光华公司当期开发新产品发生研究开发支出计1 000万元，其中研究阶段的支出200万元，开发阶段符合资本化条件前发生的支出为200万元，符合资本化条件后发生的支出为600万元。税法规定企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，按照研究开发费用的50%加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的150%摊销。该企业开发形成的无形资产在当期期末已达到预定用途(尚未开始摊销)。

相关分析如下。

光华公司当期发生的研究开发支出中，按照会计准则规定应予费用化的金额为400万元，形成无形资产的成本为600万元，即期末所形成无形资产的账面价值为600万元。

光华公司于当期发生的研究开发支出1 000万元，可在税前扣除的金额为600万元。无形资产可以摊销的金额为900万元。无形资产的账面价值600万元与计税基础900万元之间产生了差异。

(2) 无形资产后续计量产生的差异主要来源于无形资产摊销和减值准备的计提。按照会计准则，按照无形资产使用寿命的情况，可分为寿命有限的无形资产和寿命不确定的无形资产两类。对于寿命有限的无形资产，应在预计的寿命内采用系统合理的方法对应摊销金额进行摊销；对于寿命不确定的无形资产，则不要求摊销，而是在持有期间每年进行减值测试。按照企业所得税法，企业取得的无形资产成本(外购商誉除外)应在一定期间内摊销。所以对于寿命不确定的无形资产，会计处理不予摊销，而税法规定确定的摊销额可以在计税时扣除，造成账面价值与计税基础的差异。

此外，在对无形资产计提减值准备的情况下，因税法规定对企业计提的无形资产减值准备在发生实际损失前不允许扣除，这样也会造成无形资产账面价值与计税基础的差异。

寿命有限的无形资产：账面价值＝实际成本－会计累计摊销－减值准备

计税基础＝实际成本－税法累计摊销

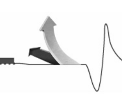
寿命不确定的无形资产：账面价值＝实际成本－减值准备

计税基础＝实际成本－税法累计摊销

例6.13 光明公司于2014年1月1日取得某项无形资产，取得成本为100万元，因其使用寿命无法合理估计，会计上视为使用寿命不确定的无形资产。2014年12月31日，对该项无形资产进行减值测试表明其未发生减值。但税法规定按不短于10年的期限采用直线法摊销，摊销金额允许税前扣除。

2014年12月31日，该项无形资产的账面价值与计税基础分别为：

账面价值＝100(万元)



计税基础＝100－100÷10＝90(万元)

账面价值大于计税基础，未来期间产生的经济利益流入有 10 万元不能在税前扣除，因此产生暂时性差异，该暂时性差异在未来期间转回时会增加未来期间的应纳税所得额。

3) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

按照会计准则，以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产应以公允价值作为某一会计期末的账面价值。税法规定，计税时不考虑公允价值变动损益，待实际处置或结算时，处置取得的价款扣除历史成本后的差额应计入处置或结算期间的应纳税所得额。由此，该类金融资产在某一会计期末的计税基础即金融资产的取得成本，在公允价值变动的情况下，计税基础会与账面价值产生差异。

企业持有的可供出售的金融资产计税基础的确定可比照上述方法。

例 6.14　2014 年 11 月 2 日，佳绩公司自公开市场取得一项权益性投资，支付价款 1 500 万元，作为交易性金融资产核算。2014 年 12 月 31 日，该投资的市价为 1 800 万元。

相关分析如下。

该项交易性金融资产的期末市价为 1 800 万元，按照会计准则规定，在 2014 年资产负债表日的账面价值为 1 800 万元。

因税法规定交易性金融资产在持有期间的公允价值变动不计入应纳税所得额，其在 2014 年资产负债表日的计税基础应维持原取得成本不变，为 1 500 万元。

该交易性金融资产的账面价值 1 800 万元与其计税基础 1 500 万元之间产生了 300 万元的暂时性差异，该暂时性差异在未来期间转回时会增加未来期间的应纳税所得额。

例 6.15　2014 年 10 月 3 日，淮北公司从公开的市场上取得一项基金投资，作为可供出售金融资产核算。该投资的成本为 2 000 万元，2014 年 12 月 31 日，其市价为 2 100 万元。

相关分析如下。

按照会计准则规定，该项金融资产在会计期末应以公允价值计量，其账面价值应为期末公允价值 2 100 万元。

因税法规定资产在持有期间公允价值变动不计入应纳税所得额，则该项可供出售金融资产的期末计税基础应维持其原取得成本不变，为 2 000 万元。

该金融资产在 2014 年资产负债表日的账面价值 2 100 万元与其计税基础 2 000 万元之间产生的 100 万元暂时性差异，将会增加未来该资产处置期间的应纳税所得额。

4) 其他资产

因会计准则与企业所得税法的规定不同，企业持有的其他资产也可能造成账面价值与计税基础之间存在差异。比较典型的有采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，以及其他计提了减值准备的各项资产。

(1) 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，企业持有的投资性房地产进行后续计量时，会计准则规定可以采取两种模式，成本模式和公允价值模式。采用成本模式计量的投资性房地产其账面价值与计税基础的确定与固定资产和无形资产相同，而采用公允价值模式计量的投资性房地产，可参照固定资产或无形资产确定计税基础。

例 6.16 塞克公司于 2014 年 1 月 1 日将其某自用房屋用于对外出租，该房屋的成本为 1 000 万元，预计使用年限为 20 年，转为投资性房地产之前，已使用 4 年，企业按照年限平均法计提折旧，预计净残值为零。转为投资性房地产核算后，能够持续可靠取得该投资性房地产的公允价值，塞克公司采用公允价值对该投资性房地产进行后续计量。假定税法规定的折旧方法、折旧年限及净残值与会计规定相同；同时，税法规定资产在持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，待处置时一并计算确定应计入应纳税所得额的金额。该项投资性房地产在 2014 年 12 月 31 日的公允价值为 900 万元。

相关计算如下。

该投资性房地产在 2014 年 12 月 31 日的账面价值为其公允价值 900 万元，其计税基础为取得成本扣除按照税法规定允许税前扣除的折旧额后的金额，即：

计税基础＝1 000－1 000÷20×5＝750(万元)

该项投资性房地产的账面价值 900 万元与其计税基础 750 万元之间产生了 150 万元的暂时性差异，会增加企业在未来期间的应纳税所得额。

(2) 其他计提了减值准备的各种资产。有关资产计提了减值准备后，其账面价值会随之下降，而税法规定资产在发生实质性损失之前，不允许税前扣除已提取的减值准备，即可能造成该项资产账面价值与计税基础之间的差异。

例 6.17 东岳公司 2014 年购入原材料成本为 5 000 万元，因部分生产线停工，当年未领用任何原材料，2014 年资产负债表日估计该原材料的可变现净值为 4 500 万元。假定该原材料在 2014 年的期初余额为 0。

相关计算如下。

该项原材料因期末可变现净值低于成本，应计提的存货跌价准备＝5 000－4 500＝500(万元)。计提该存货跌价准备后，该项原材料的账面价值为 4 500 万元。

该项原材料的计税基础不会因存货跌价准备的提取而发生变化，其计税基础为 5 000 万元不变。

该存货的账面价值 4 500 万元与其计税基础 5 000 万元之间产生了 500 万元的暂时性差异，该差异会减少企业在未来期间的应纳税所得额。

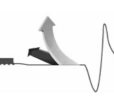
2. 负债的计税基础

负债的计税基础，是指负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予以抵扣的金额。用公式表示为：

负债的计税基础＝账面价值－未来按照税法规定可税前列支的金额

负债的确认与偿还一般不会影响企业的损益，也不会影响其应纳税所得额，未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予以抵扣的金额为 0，计税基础即为账面价值，如企业的短期借款、应付账款等。但是在某些情况下，负债的确认可能会影响企业的损益，进而影响不同期间的应纳税所得额，使得其计税基础与账面价值之间产生差额，如按照企业会计准则确认的某些预计负债。

概括而言，一般负债的确认和清偿不影响所得税的计算，账面价值与计税基础的差异主要是因自费用中提取的负债。



1）企业因销售商品提供售后服务等原因确认的预计负债

按照会计准则，企业对于预计提供售后服务将发生的支出在满足有关确认条件时，销售商品当期应确认为费用，同时确认预计负债。税法规定，与销售有关的支出应于发生时税前扣除，由于该类事项产生的预计负债在期末的计税基础为其账面价值与未来期间可以税前扣除的金额之间的差额，因有关的支出在实际发生时可全部税前扣除，其计税基础为0，由此产生了预计负债账面价值与计税基础之间的差异。如果税法规定对于费用支出按照权责发生制原则确定税前扣除时点，则所形成负债的计税基础等于账面价值。

例 6.18　光华公司因销售商品提供售后服务等原因于当期确认了 200 万元的预计负债。税法规定，有关产品的售后服务等与取得经营收入直接相关的费用在实际发生时允许税前列支。假定企业在确认预计负债的当期未发生售后服务费用。

相关计算如下。

预计负债的账面价值＝200(万元)

预计负债的计税基础＝200－200＝0(万元)

账面价值大于计税基础，说明未来期间可以税前扣除的金额为 200 万元，产生暂时性差异。

因其他事项确认的预计负债，应按照税法规定的计税原则确定其计税基础。在某些情况下，有些事项确认的预计负债如果税法规定无论是否实际发生均不允许税前扣除，即未来期间按照税法规定可予抵扣的金额为 0，账面价值与计税基础相同。

2）预收账款

企业在收到客户预付的款项时，因不符合收入确认条件，会计上将其确认为负债。税法中对于收入的确认原则一般与会计准则相同，即会计上未确认收入的，计税时一般不计入应纳税所得额，计税基础等于账面价值。

在某些情况下，如果有些预收账款因不符合企业会计准则规定的收入确认条件，未确认为收入，但税法规定应计入当期应纳税所得额，并且未来期间可全额扣除，则有关预收账款的计税基础为 0，账面价值与计税基础产生差异。

例 6.19　光华公司收到客户预付的款项 100 万元。

(1) 若收到预收账款的当期该企业按税法规定未将预收账款计入应纳税所得额，则该项预收账款的账面价值＝100(万元)，由于未计入应纳税所得额，该部分经济利益在未来期间计税时可予税前扣除的金额为 0，计税基础＝100－0＝100(万元)，所以不产生暂时性差异。

(2) 若收到预收账款的当期该企业已按税法规定将预收账款计入应纳税所得额，并且税法规定未来期间可全额扣除，则该项预收账款的账面价值为 100 万元，计税基础＝100－100＝0(万元)。

3）应付职工薪酬

企业会计准则规定，企业为获得职工提供的服务给予的各种形式的报酬以及其他相关支出均应作为企业的成本费用，在未支付之前确认为负债。税法规定，企业支付给职工的合理支出可以税前列支，则未来期间不再扣除。但如果税法中规定了税前扣除标准的，按照会计准则规定计入成本费用支出的金额超过规定标准部分，应进行纳税调整。因超过部

分在发生当期不允许税前扣除，在以后期间也不允许税前扣除，即该部分差额对未来期间计税不产生影响。所以在一般情况下，对于应付职工薪酬，其计税基础为账面价值减去在未来期间可予以税前扣除的金额0之间的差额，即账面价值等于计税基础。

需要说明的是，对于以现金结算的股份支付，企业在每一个资产负债表日应确认应付职工薪酬。税法规定，实际支付时可计入应纳税所得额，未来期间可予税前扣除的金额为其账面价值，即计税基础为0。

例6.20 兴隆公司2014年12月计入成本费用的职工工资总额为4 000万元，至2014年12月31日尚未支付。按照适用税法规定，当期计入成本费用的4 000万元工资支出中，可予税前扣除的合理部分为3 500万元。

相关分析如下。

该项应付职工薪酬负债于2014年12月31日的账面价值为4 000万元。

该项应付职工薪酬负债于2014年12月31日的计税基础=账面价值4 000万元−未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额0=4 000万元。

该项负债的账面价值4 000万元与其计税基础4 000万元相同，不形成暂时性差异。

4）其他负债

其他负债如企业应交的罚金和滞纳金等，在尚未支付之前按照会计准则确认为费用，同时作为负债反映。税法规定，罚金和滞纳金不得税前扣除，其计税基础为账面价值减去未来期间计税时可予以税前扣除的金额0之间的差额，即计税基础等于账面价值。

其他交易或事项中产生的负债，计税基础应当按照适用税法的相关规定确定。

例6.21 佳华公司2014年12月因违反当地有关环保法规的规定，接到环保部门的处罚通知，要求其支付罚款500万元。税法规定，企业因违反国家有关法律、法规支付的罚款和滞纳金，计算应纳税所得额时不允许税前扣除。至2014年12月31日，该项罚款尚未支付。

相关计算如下。

应支付罚款产生的负债账面价值=500(万元)

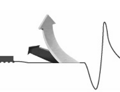
该项负债的计税基础=500−0=500(万元)

该项负债的账面价值500万元与其计税基础500万元相同，不形成暂时性差异。

3. 特殊交易或事项中产生资产、负债计税基础的确定

除企业在正常生产经营活动中取得的资产和负债以外，对于某些特殊交易中产生的资产、负债同样应按照税法的有关规定确定其计税基础。较典型的是企业合并中取得的有关资产、负债计税基础的确定。

按照企业会计准则，企业合并视参与合并各方在合并前后是否为同一方或相同的多方最终控制，可分为同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并两种类型。对于同一控制下的企业合并，合并中取得的有关资产、负债基本上维持其原账面价值不变，合并中不产生新的资产或负债；对于非同一控制下的企业合并，合并中取得的有关资产、负债应按其在购买日的公允价值计量，企业合并成本大于合并中取得可辨认净资产公允价值的份额部分确认为商誉，企业合并成本小于合并中取得可辨认净资产公允价值的份额部分计入



合并当期损益。

对于企业合并的税务处理，通常情况下被合并企业应视为按公允价值转让的，处置全部资产，计算资产的转让所得，依法缴纳所得税。合并企业接受被合并企业的有关资产，计税时可以按经评估确认的价值确定计税成本。另外，在考虑有关企业合并是应税合并还是免税合并时，某些情况下还需要考虑在合并中涉及的非股权支付额的比例，具体划分标准和条件应遵循税法规定。

由于会计准则与所得税法对企业合并的划分标准不同，处理原则不同，在某些情况下，会造成企业合并中取得的有关资产、负债的入账价值与其计税基础的差异。

6.8.3　暂时性差异

暂时性差异是指资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额。账面价值是指按照企业会计准则规定确定的有关资产、负债在企业的资产负债表中应列示的金额。由于资产、负债的账面价值与其计税基础不同，产生了在未来收回资产或清偿负债的期间内应纳税所得额增加或减少并导致未来期间应交所得税增加或减少的情况，在这些暂时性差异发生的当期，应当确认相应的递延所得税负债与递延所得税资产。

根据暂时性差异对未来期间应税金额影响的不同，分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

除因资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的暂时性差异以外，按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损和税款抵减，也视同可抵扣暂时性差异处理。

1. *应纳税暂时性差异*

应纳税暂时性差异是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生应税金额的暂时性差异。该差异在未来期间转回时，会增加转回期间的应纳税所得额，即在未来期间不考虑该事项影响的应纳税所得额的基础上，由于该暂时性差异的转回，会进一步增加转回期间的应纳税所得额和应交所得税金额。在该暂时性差异产生当期，应当确认相关的递延所得税负债。

应纳税暂时性差异通常产生于以下情况。

1）资产的账面价值大于其计税基础

一项资产的账面价值代表的是企业在持续使用及最终出售该项资产时会取得的经济利益的总额，而计税基础代表的是一项资产在未来期间可予税前扣除的总金额。资产的账面价值大于其计税基础，该项资产未来期间产生的经济利益不能全部税前抵扣，两者之间的差额需要交税，产生应纳税暂时性差异。例如，一项固定资产的账面价值为 200 万元，计税基础为 180 万元，账面价值大于计税基础，表明未来经济利益的流入大于可以税前扣除的金额，差额将导致未来应纳税所得额和应交所得税金额的增加，在其产生的当期应当确认为递延所得税负债。

2）负债的账面价值小于其计税基础

一项负债的账面价值为企业预计在未来期间清偿该项负债时的经济利益流出，而其计税基础代表的是账面价值在扣除税法规定未来期间允许税前扣除的金额之后的差额。因负

债的账面价值与其计税基础不同产生的暂时性差异实质上是税法规定就该项负债在未来期间可以税前扣除的金额，即与该项负债相关的费用支出在未来期间可予税前扣除的金额。

负债产生的暂时性差异＝账面价值－计税基础

＝账面价值－(账面价值－税法规定未来期间允许税前扣除的金额)

＝税法规定未来期间允许税前扣除的金额

负债的账面价值小于其计税基础，则意味着就该项负债在未来期间可以税前扣除的金额为负数，即应在未来期间应纳税所得额的基础上调增，增加应纳税所得额和应交所得税金额，产生应纳税暂时性差异。

2. 可抵扣暂时性差异

可抵扣暂时性差异是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生可抵扣金额的暂时性差异。该差异在未来期间转回时会减少转回期间的应纳税所得额，减少未来期间的应交所得税。在该暂时性差异产生的当期，应当确认相关的递延所得税资产。

可抵扣暂时性差异一般产生于以下情况。

1）资产的账面价值小于其计税基础

从经济意义上看，资产在未来期间产生的经济利益少，按照税法规定允许税前扣除的金额多，则企业在未来期间可以减少应纳税所得额并减少应交所得税，形成可抵扣暂时性差异。例如，一项无形资产的账面价值为 200 万元，计税基础为 220 万元，账面价值小于计税基础，表明未来经济利益的流入小于可以税前扣除的金额，即未来期间该项资产可以在自身取得经济利益的基础上多扣除 20 万元，因此未来期间应纳税所得额减少，应交所得税额相应减少，在其产生的当期应当确认为递延所得税资产。

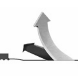
2）负债的账面价值大于其计税基础

如上所述，负债产生的暂时性差异实质上是税法规定就该负债可以在未来期间税前扣除的金额。一项负债的账面价值大于其计税基础，意味着未来期间按照税法规定构成负债的全部或部分金额可以自未来应税经济利益中扣除，减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税，产生可抵扣暂时性差异。符合有关确认条件时，应确认为相关的递延所得税资产。

3. 特殊项目的暂时性差异

1）未作为资产、负债确认的项目产生的暂时性差异

某些交易或事项发生后，因为不符合资产、负债的确认条件而未体现为资产负债表中的资产或负债，但按照税法规定能够确认其计税基础的，其账面价值 0 和计税基础之间的差异也构成了暂时性差异，例如超标的广告费。按照企业会计准则，企业为销售商品、提供劳务发生的广告费，应计入销售费用，冲减当期损益。企业所得税法规定不超过当年销售(营业)收入 15％的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除，结转到以后纳税年度扣除的部分，能够减少未来期间的应纳税所得额，进而减少未来期间的应交所得税，与可抵扣暂时性差异的处理相同，符合条件的应确认相应的递延所得税资产。



例 6.22　佳誉公司 2014 年发生了 1 800 万元广告费支出，发生时已作为销售费用计入当期损益，税法规定，该类支出不超过当年销售收入 15%的部分允许当期税前扣除，超过部分允许向以后年度结转税前扣除。佳誉公司 2014 年实现销售收入 10 000 万元。

相关分析如下。

该广告费支出因按照会计准则规定在发生时已计入当期损益，不体现为期末资产负债表中的资产，如果将其视为资产，其账面价值为 0。

因按照税法的规定，该类支出税前列支有一定的标准限制，根据当期佳誉公司销售收入 15%计算，当期可予税前扣除 1 500 万元(10 000×15%)，当期末予税前扣除的 300 万可以向以后年度结转，其计税基础为 300 万元。

该项资产的账面价值 0 与其计税基础 300 万元之间产生了 300 万元的暂时性差异，该暂时性差异在未来期间可减少企业的应纳税所得额，为可抵扣暂时性差异，符合确认条件时，应确认相关的递延所得税资产。

2）可抵扣亏损和税款抵减产生的暂时性差异

对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损及税款抵减，虽不是因资产、负债的账面价值与计税基础不同产生的，但本质上可抵扣亏损和税款抵减与可抵扣暂时性差异具有相同的作用，均能减少未来期间的应纳税所得额，进而减少未来期间的应交所得税，在会计处理上，视同可抵扣暂时性差异，在符合条件的情况下，应确认与其相关的递延所得税资产。

例 6.23　佳誉公司于 2014 年因经营不善发生经营亏损 2 000 万元，按照税法规定，该亏损可用于抵减以后 5 个年度的应纳税所得额。该经营亏损不是资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的，但从性质上可以减少未来期间企业的应纳税所得额和应交所得税，属于可抵扣暂时性差异。企业预计未来期间能够产生足够的应纳税所得额利用该可抵扣亏损时，应确认相关的递延所得税资产。

假如：（1）该公司预计其于未来 5 年期间能够产生足够的应纳税所得额弥补该亏损，则

2014 年 12 月 31 日应确认递延所得税资产＝2 000×25%＝500(万元)

（2）该公司预计其于未来 5 年期间只能产生税前会计利润为 600 万元，则

2014 年 12 月 31 日应确认递延所得税资产＝600×25%＝150(万元)

（3）该公司预计其于未来 5 年期间仍然难以摆脱亏损，则 2014 年 12 月 31 日不确认递延所得税资产

6.8.4　递延所得税负债及递延所得税资产的确认与计量

按照资产负债表债务法，企业所得税的有关核算在确定了应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的计税上，应当确认相关的递延所得税负债和递延所得税资产。

1. 递延所得税负债的确认与计量

1）递延所得税负债的确认

企业在确认因应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债时，应遵循以下原则：除企业

会计准则中明确规定可不确认递延所得税负债的情况外，企业对于所有的应纳税暂时性差异均应确认相关的递延所得税负债。除直接计入所有者权益的交易或事项以及企业合并外，在确认递延所得税负债的同时，应增加利润表中的所得税费用。

可作会计分录为

借：所得税费用

　　贷：递延所得税负债

例 6.24　佳誉公司为居民企业，适用的所得税税率为 25%。该公司于 2001 年 12 月 19 日购入某项设备，取得成本为 500 万元，会计上采用年限平均法计提折旧，使用年限为 10 年，净残值为零，因该资产长年处于强震动状态，计税时按双倍余额递减法计列折旧，使用年限及净残值与会计相同。假定该企业不存在其他会计与税收处理的差异。要求：编制相关的会计分录。

2002 年资产负债表日，该项固定资产按照会计规定计提的折旧额为 50 万元，计税时允许扣除的折旧额为 100 万元，则该固定资产的账面价值 450 万元与其计税基础 400 万元的差额构成应纳税暂时性差异，企业应确认相关的递延所得税负债。

2002 年及 2003 年资产负债表日的相关会计处理如下。

2002 年 12 月 31 日

递延所得税负债余额＝(450－400)×25%＝12.5(万元)

借：所得税费用　　12.5

　　贷：递延所得税负债　　12.5

2003 年 12 月 31 日

资产账面价值＝500－500÷10×2＝400(万元)

资产计税基础＝500－500×2/10－400×2/10＝320(万元)

递延所得税负债余额＝(400－320)×25%＝20(万元)

当期确认递延所得税负债＝20－12.5＝7.5(万元)

借：所得税费用　　7.5

　　贷：递延所得税负债　　7.5

2）不确认递延所得税负债的特殊情况

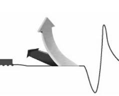
在有些情况下，虽然资产、负债的账面价值与计税基础不同，产生了应纳税暂时性差异，但出于各方面因素的考虑，不确认递延所得税负债。其主要包括以下几种情况。

(1) 商誉的初始确认。在非同一控制的企业合并中，企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，按照企业会计准则的规定确认为商誉。用公式表示为：

商誉＝合并成本－被购买方可辨认净资产公允价值的份额

因会计准则与税法的划分标准不同，会计上作为非同一控制下的企业合并但按照税法规定计税时作为免税合并的情况下，商誉的计税基础为 0，其账面价值与计税基础形成的应纳税暂时性差异，会计准则规定不确认相关的递延所得税负债。

需要说明的是，按照会计准则规定在同一控制下企业合并中确认了商誉，并且按照所得税法的规定商誉在初始确认时计税基础等于账面价值的，该商誉在后续计量过程中因会



计准则与税法规定不同产生暂时性差异的，应当确认相关的所得税影响。

（2）除企业合并以外的其他交易或事项中，如果该项交易或事项发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，则所产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同，形成应纳税暂时性差异的，交易或事项发生时不确认相应的递延所得税负债。

（3）与子公司、联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异，一般应确认相应的递延所得税负债，但同时满足以下两个条件的除外：一是投资企业能够控制暂时性差异转回的时间；二是该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。满足上述条件时，投资企业可以运用自身的影响力决定暂时性差异的转回，如果不希望其转回，则在可预见的未来该项暂时性差异即不会转回，对未来期间的计税不产生影响，从而无须确认相应的递延所得税负债。

对于权益法核算的长期股权投资，其计税基础与账面价值产生的有关暂时性差异是否应确认相关的所得税影响，应当考虑该项投资的持有意图：① 如果企业拟长期持有，长期股权投资账面价值与计税基础之间的差异，投资企业一般不确认相关的所得税影响。② 在投资企业改变持有意图拟对外出售的情况下，长期股权投资的账面价值与计税基础不同产生的有关暂时性差异，均应确认相关的所得税影响。

3）递延所得税负债的计量

按照会计准则，在资产负债表日，递延所得税负债应以相关应纳税暂时性差异转回期间适用的所得税税率计量，并且无论应纳税暂时性差异的转回期间如何，相关的递延所得税负债不要求折现。

2. 递延所得税资产的确认与计量

1）递延所得税资产的确认

资产和负债的账面价值与其计税基础不同产生可抵扣暂时性差异的，在估计未来期间能够取得足够的应纳税所得额以抵扣暂时性差异时，应当以未来期间可能取得的应纳税所得额为限，确认相关的递延所得税资产，同时减少确认当期的所得税费用。

可作会计分录为

借：递延所得税资产

　　贷：所得税费用

与直接计入所有者权益的交易与事项相关的可抵扣暂时性差异，相应的递延所得税资产应计入所有者权益。

在可抵扣暂时性差异转回的未来期间内，企业无法产生足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异的影响，使得与递延所得税资产相关的经济利益无法实现的，该部分递延所得税资产不应确认。

在判断企业在可抵扣暂时性差异转回的未来期间是否能够产生足够的应纳税所得额时，应考虑企业在未来期间正常的生产经营活动实现的应纳税所得额，以及以前期间产生的应纳税暂时性差异在未来期间转回时将增加的应纳税所得额。

（1）按照税法规定，可以结转以后年度的未弥补亏损和税款抵减，应视同可抵扣暂时性差异处理。在有关的亏损或税款抵减得到税务机关认可或预计能够认可且预计可以利用

可弥补亏损或税款抵减的未来期间内能够取得足够的应纳税所得额时，除会计准则规定不予确认的情况外，应当以未来期间可能取得的应纳税所得额为限，确认相关的递延所得税资产。

例 6.25 飞达公司为居民企业，适用企业所得税税率为 25%。在 2001—2004 年每年应税收益分别为−600 万元、200 万元、200 万元、100 万元。假设在 2001 年发生的亏损弥补期内很可能获得足够的应纳税所得额用来抵扣可抵扣暂时性差异，无其他暂时性差异。要求：编制相关的会计分录。

所作会计分录如下。

2001 年

借：递延所得税资产 150

　　贷：所得税费用 150

差异转回时

2002 年和 2003 年

借：所得税费用 50

　　贷：递延所得税资产 50

2004 年

借：所得税费用 25

　　贷：递延所得税资产 25

(2) 符合以下条件的与子公司、联营企业、合营企业投资相关的可抵扣暂时性差异，应当确认相关的递延所得税资产：①该暂时性差异在可预见的未来很可能转回；②未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额。

对子公司、联营企业、合营企业投资相关的可抵扣暂时性差异，主要产生于权益法下被投资单位发生亏损时，投资企业按照持股比例确认应予以承担的部分相应减少长期股权投资的账面价值，但税法规定长期股权投资的成本在持有期间不发生变化，造成长期股权投资的账面价值小于计税基础，产生可抵扣暂时性差异。

2) 不确认递延所得税资产的情况

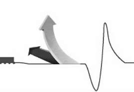
在某些情况下，除企业合并以外的其他交易或事项中，如果交易或事项发生时既不影响会计利润，又不影响应纳税所得额，并且该项交易产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同，产生可抵扣暂时性差异的，会计准则规定在该类交易或事项发生时不确认相应的递延所得税资产。

例 6.26 怀远公司于 2014 年度发生研发支出共计 200 万元，其中研究阶段支出 20 万元，开发阶段不符合资本化条件支出为 60 万元，符合资本化条件支出为 120 万元，假定该项研发于 2014 年 7 月 30 日达到预定用途，采用直线法按 5 年摊销。该公司 2014 年税前会计利润为 1 000 万元，适用的所得税税率为 25%。不考虑其他纳税调整事项。假定无形资产摊销计入管理费用。

相关计算如下。

2014 年按准则规定计入管理费用金额＝20＋60＋120÷5÷12×6＝92(万元)

2014 年纳税调减金额＝92×50%＝46(万元)



2014 年应交所得税＝(1 000－46)×25％＝238.5(万元)

2014 年 12 月 31 日无形资产账面价值＝120－120÷5÷12×6＝108(万元)

计税基础＝108×150％＝162(万元)

可抵扣暂时性差异＝162－108＝54(万元)(但不能确认递延所得税资产)

3) 递延所得税资产的计量

与递延所得税负债的计量相同，在资产负债表日，递延所得税资产应以相关可抵扣暂时性差异转回期间适用的所得税税率计量，并且无论可抵扣暂时性差异的转回期间如何，相关的递延所得税资产不要求折现。

企业确认了递延所得税资产以后，资产负债表日，应当对递延所得税资产的账面价值进行复核。如果未来期间很可能无法取得足够的应纳税所得额利用可抵扣暂时性差异带来的利益，应当减计递延所得税资产的账面价值。除原确认时记入所有者权益的递延所得税资产应将减计金额也记入所有者权益外，其他情况均应增加所得税费用。

因无法取得足够的应纳税所得额利用可抵扣暂时性差异减计递延所得税资产账面价值的，以后期间根据新的环境和情况判断能够产生足够的应纳税所得额利用可抵扣暂时性差异使得递延所得税资产包含的经济利益能够实现的，应相应的恢复递延所得税资产的账面价值。

此外，无论是递延所得税资产还是递延所得税负债的计量，均应考虑资产负债表日企业预期收回资产或清偿负债方式的所得税影响，在计量递延所得税资产和递延所得税负债时，应当采用与收回资产和清偿债务的预期方式一致的税率和计税基础。

3. 特殊交易或事项中涉及递延所得税的确认

1) 与直接计入所有者权益的交易或事项相关的所得税

与当期及以前期间直接计入所有者权益的交易或事项相关的当期所得税及递延所得税应当计入所有者权益。直接计入所有者权益的交易或事项主要有：①会计政策变更采用追溯调整法或对前期差错更正采用追溯重述法调整期初留存收益；②可供出售金融资产公允价值变动计入所有者权益；③同时包含负债及权益成份的金融工具在初始确认时计入所有者权益等。

2) 与企业合并相关的递延所得税

在企业合并中，购买方取得的可抵扣暂时性差异，例如，购买日取得的被购买方在以前期间发生的未弥补亏损等可抵扣暂时性差异，按照税法规定可以用于抵减以后年度应纳税所得额，但在购买日不符合递延所得税资产确认条件而不予以确认。购买日后 12 个月内，如取得新的或进一步信息表明购买日的相关情况已经存在，预期被购买方在购买日可抵扣暂时性差异带来的经济利益能够实现的，应当确认相关的递延所得税资产，同时减少商誉，商誉不足冲减的，差额部分确认为当前损益；除上述情况以外，确认与企业合并相关的递延所得税资产，应当计入当期损益。

例 6.27　嘉义公司于 2014 年 1 月 1 日购买飞达公司 80％股权，形成非同一控制下企业合并。因会计准则规定与适用税法规定的处理方法不同，在购买日产生可抵扣暂时性差异 300 万元。假定购买日及未来期间企业适用的所得税税率为 25％。

购买日，因预计未来期间无法取得足够的应纳税所得额，未确认与可抵扣暂时性差异相关的递延所得税资产75万元。购买日确认的商誉为50万元。

在购买日后6个月，嘉义公司预计能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣企业合并时产生的可抵扣暂时性差异300万元，且该事实于购买日已经存在，则嘉义公司应作如下会计处理。

借：递延所得税资产　　75
　　贷：商誉　　50
　　　　所得税费用　　25

假定，在购买日后6个月，嘉义公司根据新的事实预计能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣企业合并时产生的可抵扣暂时性差异300万元，且该新的事实于购买日并不存在，则嘉义公司应作如下会计处理。

借：递延所得税资产　　75
　　贷：所得税费用　　75

4. 适用税率变化对已确认递延所得税资产和递延所得税负债的影响

因企业所得税法规的变化，导致企业在某一个会计期间适用的所得税税率发生变化的，企业应对确认的递延所得税资产和递延所得税负债按照新的税率进行重新计量。递延所得税资产和递延所得税负债的金额代表的是有关可抵扣暂时性差异或应纳税暂时性差异于未来期间转回时导致企业应交所得税金额减少或增加的情况。在适用税率变动的情况下，应对原已确认的递延所得税资产和递延所得税负债的金额进行调整。

除直接计入所有者权益的交易或事项产生的递延所得税资产和递延所得税负债，相关的金额应计入所有者权益外，其他情况下产生的调整金额应相应调整所得税费用。

6.8.5 所得税费用的确认与计量

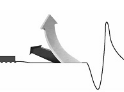
采用资产负债表债务法核算所得税，利润表中的所得税费用由两部分组成：当期所得税和递延所得税。

1. 当期所得税

当期所得税是指企业按照税法规定计算确定的针对当期发生的交易与事项应交纳给税务机关的所得税金额，即应交所得税，应以税收法规为基础计算确定。

企业在确定当期应交所得税时，对于当期发生的交易或事项，由于会计准则与税法的规定有所不同，所以要在会计利润的基础上，按照企业所得税法的规定进行调整，计算应纳税所得额，以应纳税所得额乘以当期适用所得税税率，得出当期应交所得税金额。计算公式为：

应纳税所得额＝会计利润＋按照会计准则计入利润表但计税时不允许税前扣除的费用±
　　计入利润表的费用与按照税法规定可予以税前抵扣金额的差额±
　　计入利润表的收入与按照税法规定应计入应纳税所得额的收入之间的差额－
　　税法规定的不征税收入与免税收入±其他需要调整的因素



2. 递延所得税

递延所得税是指企业在某一会计期间确认的递延所得税资产与递延所得税负债的综合结果。用公式为：

递延所得税＝当期递延所得税负债的增加＋当期递延所得税资产的减少－当期递延所得税负债的减少－当期递延所得税资产的增加

本期递延所得税资产、递延所得税负债的发生额＝递延所得税资产、递延所得税负债(期末余额－期初余额)

递延所得税资产、递延所得税负债的发生额要扣除不影响所得税费用的部分，即按照会计准则规定直接计入所有者权益的交易和事项对所得税的影响，以及企业合并中取得的资产、负债其账面价值与计税基础的差异调整商誉或计入当期损益的金额。

例 6.28　海洋公司为居民企业，适用的企业所得税税率为 25%。2014 年 12 月 1 日取得一项可供出售金融资产，成本为 210 万元，2014 年 12 月 31 日，该项可供出售金融资产的公允价值为 200 万元。要求：编制相关的会计分录。

2014 年 12 月 31 日该项可供出售金融资产产生可抵扣暂时性差异为 10 万元，应确认的递延所得税资产为 2.5 万元。会计处理如下。

借：递延所得税资产　　2.5
　　贷：资本公积——其他资本公积　　2.5

3. 所得税费用

所得税费用在利润表中单独列示，金额为当期所得税与递延所得税两者之和，其公式为：

所得税费用＝当期所得税＋递延所得税

本期所得税费用＝本期应交所得税＋本期递延所得税资产、递延所得税负债贷方发生额－本期递延所得税资产、递延所得税负债的借方发生额

4. 资产负债表债务法的会计处理举例

例 6.29　爱华公司 2014 年度利润表中利润总额为 3 000 万元，该公司适用的所得税税率为 25%，递延所得税资产及递延所得税负债不存在期初余额。

与所得税核算有关的情况如下。

(1) 2014 年 1 月开始计提折旧的一项固定资产，成本为 1 500 万元，使用年限为 10 年，净残值为 0，会计处理按直线法计提折旧，由于常年处于强震动状态，税收处理按双倍余额递减法计提折旧。假定税法规定的使用年限及净残值与会计规定相同。

(2) 违反环保法规定应支付罚款 200 万元。

(3) 期末对持有的存货计提了 50 万元的存货跌价准备。

相关计算如下。

(1) 2014 年度当期应交所得税：

应纳税所得额＝3 000－150＋200＋50＝3 100(万元)

应交所得税＝3 100×25%＝775(万元)

(2) 2014 年度递延所得税：

递延所得税资产＝50×25%＝12.5(万元)

递延所得税负债＝150×25%＝37.5(万元)

递延所得税＝37.5－12.5＝25(万元)

所得税费用＝775＋25＝800(万元)

该公司 2014 年资产负债表相关项目金额及其计税基础见表 6－14。

表 6－14　资产负债表相关项目金额及其计税基础　　单位：万元

项　目	账面价值	计税基础	差　异	
			应纳税暂时性差异	可抵扣暂时性差异
存货	2 000	2 050		50
固定资产				
固定资产原价	1 500	1 500		
减：累计折旧	150	300		
减：固定资产减值准备	0	0		
固定资产账面价值	1 350	1 200	150	
其他应付款	200	200		
总计			150	50

(3) 确认的所得税费用。

确认所得税费用的账务处理作会计分录如下。

借：所得税费用　　800

　　递延所得税资产　　12.5

　　贷：应交税费——应交所得税　　775

　　　　递延所得税负债　　37.5

例 6.30　2001 年 12 月 31 日购入价值 10 000 元的设备，预计使用期 5 年，无残值。采用直线法计提折旧，税法允许采用双倍余额递减法计提折旧。2004 年前适用税率为 33%，以后适用税率 25%。假定各年税前会计利润均为 500 000 元，无其他纳税调整事项。相关计算分别见表 6－15、表 6－16 和表 6－17。

表 6－15　各年递延所得税负债的余额和发生额的计算

项　目	2001	2002	2003	2004	2005	2006
固定资产原值	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000
减：会计累计折旧	0	2 000	4 000	6 000	8 000	10 000
账面价值	10 000	8 000	6 000	4 000	2 000	0



续表

项　　目	2001	2002	2003	2004	2005	2006
减：税法累计折旧	0	4 000	6 400	7 840	8 920	10 000
计税基础	10 000	6 000	3 600	2 160	1 080	0
应纳税暂时性差异的期末余额	0	2 000	2 400	1 840	920	0
应纳税暂时性差异的本期发生额	0	2 000	400	−560	−920	−920
适用税率	33%	33%	33%	25%	25%	25%
递延所得税负债期末余额	0	660	792	460	230	0
递延所得税负债本期发生额	0	660	132	−332	−230	−230

注：由于资产的账面价值大于计税基础，所以形成应纳税暂时性差异，需相应确认递延所得税负债。

在适用税率变动的情况下，应对原已确认的递延所得税负债的金额进行调整。

$$2\,400\times(25\%-33\%)-560\times25\%=-192-140=-332(\text{元})$$

表 6 - 16　各年应交所得税的计算

项　　目	2001	2002	2003	2004	2005	2006
税前会计利润	500 000	500 000	500 000	500 000	500 000	500 000
纳税调整金额	0	−2 000	−400	560	920	920
应纳税所得额	500 000	498 000	499 600	500 560	500 920	500 920
税率	33%	33%	33%	25%	25%	25%
本期应交所得税	165 000	164 340	164 868	125 140	125 230	125 230

表 6 - 17　各年所得税费用的计算

项　　目	2001	2002	2003	2004	2005	2006
本期应交所得税	165 000	164 340	164 868	125 140	125 230	125 230
递延所得税负债本期发生额	0	660	132	−332	−230	−230
本期所得税费用	165 000	165 000	165 000	124 808	125 000	125 000

各年会计分录如下。

2001 年

借：所得税费用　　165 000

　　贷：应交税费——应交所得税　　165 000

2002 年

借：所得税费用　　165 000

　　贷：应交税费——应交所得税　　164 340

　　　　递延所得税负债　　660

2003 年

借：所得税费用　　165 000

　　贷：应交税费——应交所得税　　164 868

　　　　递延所得税负债　　132

2004 年

借：所得税费用　　124 808

　　递延所得税负债　　332

　　贷：应交税费——应交所得税　　125 140

2005 年与 2006 年

借：所得税费用　　125 000

　　递延所得税负债　　230

　　贷：应交税费——应交所得税　　125 230

5. 合并财务报表中因抵消未实现内部销售损益产生的递延所得税

企业在编制合并财务报表时，因抵消未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其在纳入合并范围的企业按照适用税法规定确定的计税基础之间产生暂时性差异的，在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债，同时调整合并利润表中的所得税费用，但与直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并相关的递延所得税除外。

企业在编制合并财务报表时，按照合并报表的编制原则，应将纳入合并范围的企业之间发生的未实现内部交易损益予以抵消。因此，对于所涉及的资产负债项目在合并资产负债表中列示的价值与其在所属的企业个别资产负债表中的价值会不同，并进而可能产生与有关资产、负债所属个别纳税主体计税基础的不同，从合并财务报表作为一个完整经济主体的角度，应当确认该暂时性差异的所得税影响。

例 6.31 嘉义公司拥有飞达公司 80%表决权股份，能够控制飞达公司的生产经营决策。2014 年 9 月嘉义公司以 800 万元将一批资产产品销售给飞达公司，该批产品在嘉义公司的生产成本为 500 万元。至 2014 年 12 月 31 日，飞达公司尚未对外销售该批产品。假定设计商品未发生减值。嘉义公司和飞达公司适用的所得税税率均为 25%，且在未来期间预计不会发生改变。税法规定，企业的存货以历史成本作为计税基础。

嘉义公司在编制合并财务报表时，对于与飞达公司发生的内部交易应进行以下抵消处理。

借：营业收入　　800

　　贷：营业成本　　500

　　　　存货　　300

经过上述抵消后，该项内部交易中涉及的存货在合并资产负债表中体现的价值为 500 万元，即未发生减值的情况下，为出售方的成本，其计税基础为 800 万元，两者之间产生了 300 万元可抵扣暂时性差异，该暂时性差异相关的递延所得税在飞达公司并未确认，为此在合并财务报表中应进行以下处理。



借：递延所得税资产　75
　　贷：所得税费用　75

6. 所得税的列报

企业对所得税的核算结果，除利润表中列示的所得税费用以外，在资产负债表中形成的应交税费(应交所得税)以及递延所得税资产和递延所得税负债应当遵循会计准则规定列报。其中，递延所得税资产和递延所得税负债一般应当分别作为非流动资产和非流动负债在资产负债表中列示，所得税费用应当在利润表中单独列示，同时还应在附注中披露与所得税有关的信息。

一般情况下，在个别财务报表中，当期所得税资产与负债及递延所得税资产及递延所得税负债可以以抵销后的净额列示。在合并财务报表中，纳入合并范围的企业中，一方的当期所得税资产或递延所得税资产与另一方的当期所得税负债或递延所得税负债一般不能予以抵销，除非所涉及的企业具有以净额结算的法定权利并且意图以净额结算。



本章小结

本章主要以我国颁布实施的《企业所得税法》及相关政策为依据，介绍了企业所得税的纳税人及其分类、征税对象、扣缴义务人及源泉扣缴、税率、税收优惠以及纳税期限、纳税地点及纳税申报等税制要素的构成内容。在此基础上介绍了企业应纳税所得额的确定，包括应税收入总额、不征税收入与免税收入、计算所得税时准予扣除的项目与不予扣除的项目，以及企业应纳税额的计算与境外已纳税额的抵免等内容。

对于所得税会计核算，企业会计准则要求采用资产负债表债务法。按照该方法，比较资产负债表上列示的资产、负债，按照企业会计准则规定确定的账面价值与按照税法规定确定的计税基础，对于两者之间的差额分为应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异。确认相关的递延所得税负债与递延所得税资产，并在此基础上确定每一期间利润表中的所得税费用。通过本章的学习，要求掌握应纳税所得额及企业应交所得税额的有关计算，并运用资产负债表债务法进行相关的所得税会计处理。

复习思考题

1. 思考题

(1) 企业所得税法如何进行纳税人的分类?
(2) 不征税收入和免税收入分别指什么?
(3) 应纳税所得额与会计利润有什么区别?
(4) 特别纳税调整的调整范围有哪些?
(5) 什么是资产负债表债务法?
(6) 应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异形成的原因分别有哪些?

2. 实务题

(1) 新欣家电有限公司为居民企业，2014年有关经济业务如下。



① 取得主营业务收入 7 935 万元。

② 应扣除的主营业务成本 6 550 万元，营业税金及附加 726.5 万元。

③ 发生销售费用 215 万元，其中：业务宣传费 60 万元，全都作了扣除。

④ 发生管理费用 368 万元，其中：企业全年发生的业务招待费用 45 万元。

⑤ 发生财务费用 105.5 万元，其中：2014 年 1 月向银行借款 300 万元购建固定资产，借款期限 1 年；购建的固定资产于 2014 年 9 月 30 日完工并交付使用(本题不考虑该项固定资产折旧)，企业支付给银行的年利息费用共计 18 万元，全部计入了财务费用。

⑥ 取得投资收益 65 万元，其中含国债利息收入 7 万元，金融债券利息收入 20 万元；从境外子公司取得权益性投资收益 38 万元，已在子公司所在国按 24%的税率缴纳了企业所得税。

⑦ 2014 年 12 月转让一项土地使用权，取得收入 60 万元，未作收入处理，相关税金未计算缴纳，并且该项土地使用权的账面成本 35 万元也未转销。

⑧“营业外支出”账户中列示了上半年缴纳的税款滞纳金 3 万元，银行借款超期罚息 6 万元，意外事故损失 8 万元，非广告性赞助 10 万元，全都如实作了扣除。

⑨ 企业自行计算的全年收入总额 8 000 万元，成本、费用、税金和损失总额 7 992 万元，并已缴纳企业所得税 2 万元，以前年度的所得税款已全部缴纳。

要求：按照《企业所得税法》的规定对以上公司 2014 年度的业务进行纳税调整，计算企业应补交的企业所得税税款。

(2) 东方娱乐城成立于 2013 年 1 月 1 日，是某市一家专门经营歌厅舞厅、游戏游艺、保龄球台球业务的娱乐企业。2014 年 2 月，娱乐城向当地主管税务机关报送了《企业所得税年度纳税申报表》等纳税资料。资料显示的财务收支及纳税情况如下。

① 取得门票收入 150 万元，点歌费收入 50 万元，提供小食品收入 30 万元，烟酒饮料收入 70 万元，会员卡费收入 100 万元。

② 成本支出 220 万元。

③ 销售税金及附加 71.5 万元，其中营业税 65 万元[(150+50+100)×20%+(30+70)×5%]、城市维护建设税 4.55 万元(65×7%)、教育费附加 1.95 万元(65×3%)。

④ 发生期间费用 108.5 万元，其中以经营租赁方式租入的固定资产折旧 2 万元，广告费用 30 万元，支付利息 40 万元(金融机构同期、同类贷款利息为 25 万元)。

⑤ 应纳税额所得额为 0。

要求：逐一找出娱乐城在税款计算方面存在的问题，并正确计算应纳的各种税款及教育费附加。

(3) 心远公司 2014 年度利润表中利润总额为 5 000 万元，该公司适用的所得税税率为 25%，递延所得税资产及递延所得税负债不存在期初余额。

与所得税核算有关的情况如下。

① 2014 年 1 月开始计提折旧的一项固定资产，成本为 1 500 万元，使用年限为 10 年，净残值为 0，会计处理按双倍余额递减法计提折旧，税收处理按直线法计提折旧。假定税法规定的使用年限及净残值与会计规定相同。

② 违反环保法规定应支付罚款 100 万元。



③ 当期取得作为交易性金融资产核算的股票投资成本为 800 万元，2014 年 12 月 31 日的公允价值为 1 000 万元。税法规定，以公允价值计量的金融资产持有期间市价变动不计入应纳税所得额。

要求：运用资产负债表债务法进行有关会计处理。

(4) 2001 年 12 月 31 日购入价值 20 000 元的设备，预计使用期 5 年，无残值。采用双倍余额递减法计提折旧，税法允许直线法计提折旧。2004 年前适用税率为 33%，之后税率为 25%，假定各年税前会计利润均为 500 000 元，无其他纳税调整事项。

要求：运用资产负债表债务法进行有关会计处理。

(5) 东方公司持有的某项可供出售金融资产，成本为 600 万元，会计期末其公允价值为 700 万元，该企业适用的所得税税率为 25%。除该事项外，该企业不存在其他会计与税收法规之间的差异，且递延所得税资产和递延所得税负债不存在期初余额。

要求：运用资产负债表债务法进行有关会计处理。

第7章

个人所得税及其纳税会计处理

教学目标

本章主要介绍个人所得税的概念、征税项目、费用扣除标准、税收优惠政策、纳税申报、计税所得额的确定、应纳税额的计算及相应的会计处理。通过本章的学习，应掌握个人所得税的课征制度，应纳税额的计算及相应的会计处理。

教学要求

知识要点	能力要求	相关知识
个人所得税的税制要素	(1) 能够识记相关概念和税法规定 (2) 能够理解应税所得项目的计税依据和费用扣除规定，工资薪金所得与劳务报酬的区别，承包、承租经营所得与工资薪金所得、个体工商业户所得的区别，工资薪金所得减除费用的规定等	(1) 个人所得税的概念 (2) 个人所得税的纳税义务人 (3) 个人所得税的征税范围 (4) 个人所得税的税收优惠政策 (5) 个人所得税的纳税地点和纳税申报期限



续表

知识要点	能力要求	相关知识
个人所得税应纳税额的计算	掌握纳税义务人应交个人所得税额的计算	(1) 工资、薪金所得应纳税额的计算 (2) 个体工商户的生产、经营所得应纳税额的计算 (3) 对企事业单位的承包经营、承租经营所得应纳所得税的计算 (4) 劳务报酬所得应纳税额的计算 (5) 稿酬所得应纳税额的计算 (6) 财产转让所得应纳税额的计算 (7) 特许权使用费所得、财产租赁所得应纳税额的计算 (8) 利息、股息、红利所得、偶然所得、其他所得应纳税额的计算 (9) 关于个人捐赠应纳税所得额的规定 (10) 境外所得的税额扣除
个人所得税的征收管理	掌握个人所得税的两种纳税申报办法	(1) 自行申报纳税 (2) 代扣代缴纳税
个人所得税的纳税会计核算	能够对企业涉及个人所得税的基本经济业务进行会计处理	(1) 个体工商户纳税的账务处理 (2) 扣缴义务人代扣代缴个人所得税的账务处理

导入案例

定向增发收购自然人股权的个税之殇①

2014 年 6 月，北纬通信发布重组方案，拟以“发行股份＋支付现金”的方式，以总计约 3.62 亿元的价格收购蔡红兵等六个自然人股东和北京汇成众邦科贸有限公司(“汇成众邦”)持有的杭州掌盟软件技术有限公司(“杭州掌盟”)共计 82.97%股权。按重组协议的约定，现金对价部分总计约 6 800 万。其中，6 个自然人股东获得的现金对价约 5 900 万。2014 年 11 月 20 日，中国证监会做出《关于核准北京北纬通信科技股份有限公司向蔡红兵等发行股份购买资产的批复》(证监许可[2014]1220 号)，核准本次交易。

然而，令人意外的是，2015 年 1 月 13 日，北纬通信收到交易对方《关于终止履行与北纬通信重组协议的函》，声明交易对手将单方面终止履行重组协议并承担违约责任。杭州掌盟的股东声称，由于公司 6 名自然人股东“无法筹措税务主管机关要求的因本次交易所产生的个人所得税款，并可预见地将导致本次交易无法继续完成交割”，才不得已终止本次交易。

事实上，北纬通信重组案并不是自然人股东以其持有的非上市公司股权认购上市公司增资而被要求征收的第一案。早在 2011 年，国家税务总局就曾对此类情形下自然人股东是否应该缴纳个人所得税的问题，发布《关于个人以股权参与上市公司定向增发征收个人所得税问题的批复》(国税函[2011]89 号)。

① 根据《中国税网》(http://220.181.188.136/xinwen/shendu/201502/t20150205_54690.htm)公布案例整理

国税函[2011]89号规定，根据《中华人民共和国个人所得税法》及其实施条例等规定，南京浦东建设发展有限公司自然人以其所持该公司股权评估增值后，参与苏宁环球股份有限公司定向增发股票，属于股权转让行为，其取得所得，应按照“财产转让所得”项目缴纳个人所得税。随后，国税总局又发布了《国家税务总局关于切实加强高收入者个人所得税征管的通知》(国税发[2011]50号)等文件，强调今后将“重点加强个人以评估增值的非货币性资产对外投资取得股权(份)的税源管理，完善征管链条”。

为加强股权转让所得个人所得税的征收管理，国家税务总局于2014年12月7日再次发布《股权转让所得个人所得税管理办法(试行)》的公告(以下简称“67号公告”)。67号公告，对自然人股权转让的个人所得税征管作出了比以往更为严格的规定。根据67号公告第20条，具有下列情形之一的，扣缴义务人、纳税人应当依法在次月15日内向主管税务机关申报纳税：①受让方已支付或部分支付股权转让价款的；②股权转让协议已签订生效的；③受让方已经实际履行股东职责或者享受股东权益的；④国家有关部门判决、登记或公告生效的；⑤本办法第三条的第四至第七项行为已完成的；⑥税务机关认定的其他有证据表明股权已发生转移的情形。

本次交易的标的资产为杭州掌盟82.97%的股权，交易各方在参照资产评估报告评估结果的基础上经协商确定杭州掌盟82.97%股权的作价为36 180万元。

按上述交易价格和20%的个人所得税税率计算，蔡红兵等六人需要缴纳超过7 000万元的税款。但杭州掌盟的六个自然人股东从该重组交易中可获得的现金对价总计才5 900万元，远远不够缴纳本次重组交易涉及的个人所得税。由于杭州地税不同意六个自然人股东暂缓缴纳税款的请求，而六个自然人股东又无法再短期内筹集足额的税款，该重组交易最终以失败告终。

由于税负原因导致自然人股权转让失败的案例并不多见(起码公开信息较少)。实践中，如股权转让方(个人)没有足够的资金缴纳个人所得税，一般可以通过两种较为可行的方式解决。第一种方式，是转让方与购买方协商，通过调整交易方式，让购买方支付更多的现金，使转让方有充足的现金来缴纳个税；第二种方式，转让方征得主管税务机关同意，向税务机关承诺并保证在合理的期限内分期、或在股票出售时缴纳相关税款。

相对来说，转让人与购买方在转让意见上更易达成一致，但是这要求购买方企业拥有足够的现金流。关于第二种方式，虽然属于个案申请事项(如本案中税务机关坚持要求转让方全额一次性缴纳个税)，但此类操作属于并购重组税务管理的发展趋势，也符合国家鼓励企业并购重组的鼓励方向。

目前，实践中企业所得税法对于缺乏现金支付的非货币交易持较为宽容的态度，如国发[2013]38号《国务院关于印发中国(上海)自由贸易试验区总体方案的通知》规定，注册在试验区内的企业或个人股东，因非货币性资产对外投资等资产重组行为而产生的资产评估增值部分，可在不超过5年期限内，分期缴纳所得税。财税2014年116号文《关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》规定，居民企业以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得，可在不超过5年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额，按规定计算缴纳企业所得税。

上市公司在涉及针对自然人股东的股权收购中应额外关注相关税务问题对并购交易的影响，并采取有效措施防范相关交易风险。

7.1 个人所得税概述

个人所得税是以自然人取得的各类应税所得为征税对象而征收的一种所得税，是政府利用税收对个人收入进行调节的一种手段。它是所得税系列中的一个税种。个人所得税是世界各国普遍征收的一种税，目前世界上已有140多个国家开征了这一税种。我国现行的个人所得税，我国的《个人所得税法》诞生于1980年。党的十一届三中全会以后，随着



改革开放方针的贯彻落实，为了维护我国税收权益，遵循国际惯例，需相应制定对个人所得征税的法律和法规。1980 年 9 月 10 日第五届全国人民代表大会第三次会议审议通过了《个人所得税法》，并同时公布实施。是在 1980 年 9 月 10 日颁布的《中华人民共和国个人所得税法》基础上，将 1986 年 1 月开征的城乡个体工商业户所得税、1987 年 1 月开征的个人收入调节税合并修改而成的，多年来通过了六次修改。目前适用的个人所得税的征收依据是 2011 年 6 月 30 日修改通过并公布的，自 2011 年 9 月 1 日起开始施行的《中华人民共和国个人所得税法》(以下简称《个人所得税法》)。

该法律、法规体现了适当调节个人收入、贯彻公平税负、实施合理负担的原则，采取分项的征收制，具有税率低、扣除额宽、征税面小、计算简便等特点。对在中国境内居住的个人和不在中国境内居住但有来自中国境内的所得都要征税。这项重要立法体现着属地兼属人原则，是中国税制建设的一个重大发展，对于在国际经济交往中合理地实施中国的税收管辖权，按照平等互利原则处理国家间的税收权益和鼓励外籍人员来华从事业务，都有着积极的意义。

1986 年，国务院根据我国社会经济发展的状况，为了有效调节社会成员收入水平的差距，分别发布了《城乡个体工商业户所得税暂行条例》和《个人收入调节暂行条例》，从而形成了我国对个人所得课税 3 个税收法律、法规并存的状况。随着形势的发展，这些税收法律、法规逐渐暴露出一些矛盾和问题。

为了规范和完善对个人所得课税的制度，适应建立社会主义市场经济体制的要求，有必要对 3 个个人所得课税的法律、法规进行修改和合并，建立一部统一的个人所得税法。1993 年 10 月 31 日第八届全国人民代表大会常务委员会第四次会议通过了《关于修改〈中华人民共和国个人所得税法〉的决定》，同时公布了修改后的《个人所得税法》，并于 1994 年 1 月 1 日起施行。1994 年 1 月 28 日国务院第 142 号令发布《中华人民共和国个人所得税法实施条例》(以下简称《个人所得税法实施条例》)。1999 年 8 月 30 日第九届全国人民代表大会常务委员会第十一次会议通过了第二次修正的《中华人民共和国个人所得税法》。

2000 年 9 月，财政部、国家税务总局根据《国务院关于个人独资企业和合伙企业征收所得税问题的通知》有关“对个人独资企业和合伙企业停征企业所得税，只对其投资者的经营所得征收个人所得税”的规定，制定了《关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》(以下简称《规定》)。《规定》明确从 2000 年 1 月 1 日起，个人独资企业和合伙企业投资者将依法缴纳个人所得税。

其后，我国《个人所得税法》又通过了四次修订，分别是：2005 年 10 月 27 日第十届全国人民代表大会常务委员会第十八次会议的第三次修订，规定个人所得税免征额为 1 600 元，于 2006 年 1 月 1 日起施行；2007 年 6 月 29 日第十届全国人民代表大会常务委员会第二十八次会议的第四次修订，将第十二条修改为：“对储蓄存款利息所得开征、减征、停征个人所得税及其具体办法，由国务院规定”；2007 年 12 月 29 日第十届全国人民代表大会常务委员会第三十一次会议的第五次修订，规定个人所得税免征额自 2008 年 3 月 1 日起由 1 600 元提高到 2 000 元；2008 年暂免征收储蓄存款利息所得个人所得税；2011 年 6 月 30 日第十一届全国人民代表大会常务委员会第二十一次会议的第六次修订，将个人所得税免征额从 2 000 元提高到 3 500 元，同时，将现行个人所得税第 1 级税率由



5%修改为3%，9级超额累进税率修改为7级，取消15%和40%两档税率，扩大3%和10%两个低档税率的适用范围。

从世界范围看，个人所得税的税制模式包括分类征收制、综合征收制和混合征收制三种。分类征收制就是将纳税人不同来源、性质的所得项目，分别规定不同的税率征税；综合征收制是对纳税人全年的各项所得加以汇总，分别按照不同的税率征税，然后将全年的各项所得进行汇总征税；混合征收制是对纳税人不同来源、性质的所得先分别按照不同的税率征税，然后将全年的各项所得进行汇总征税。目前，我国个人所得税的征收采用的是第一种模式，即分类征收制。该模式的优点是对纳税人全部所得区分性质进行区别征税，能够体现国家的政治、经济与社会政策、缺点是对纳税人整体所得把握得不一定全面，容易导致实际税负的不公平。因此，我国也初步确定把个人所得税制由分类征收制向分类与综合相结合的模式转变。

7.1.1 个人所得税的纳税义务人

个人所得税的纳税义务人，包括中国公民、个体工商业户、个人独资企业、合伙企业投资者以及在中国有所得的外籍人员(包括无国籍人员，下同)和香港、澳门、台湾同胞。上述纳税义务人依据住所和居住时间两个标准，区分为居民纳税人和非居民纳税人，分别承担不同的纳税义务。

1. 居民纳税义务人

居民纳税义务人负有无限纳税义务。其所取得的应纳税所得，无论是来源于中国境内还是中国境外任何地方，都要在中国缴纳个人所得税。根据《个人所得税法》规定，居民纳税义务人是指在中国境内有住所，或者无住所而在中国境内居住满1年的个人。

在中国境内有住所的个人是指因户籍、家庭、经济利益关系而在中国境内习惯性居住的个人。这里所说的习惯性居住，是判定纳税义务人属于居民还是非居民的一个重要依据，它是指个人因学习、工作、探亲等原因消除之后，没有理由在其他地方继续居留时所要回到的地方，而不是指实际居住或在某一个特定时期内的居住地。一个纳税人因学习、工作、探亲、旅游等原因，原来是在中国境外居住，但是在这些原因消除之后，如果必须回到中国境内居住的，则中国为该人的习惯性居住地。尽管该纳税义务人在一个纳税年度内，甚至连续几个纳税年度都未在中国境内居住过1天，他仍然是中国居民纳税义务人，应就其来自全球的应纳税所得，向中国缴纳个人所得税。

在境内居住满1年是指在一个纳税年度(即公历1月1日起至12月31日止，下同)内，在中国境内居住满365日。在计算居住天数时，对临时离境应视同在华居住，不扣减其在华居住的天数。这里所说的临时离境，是指在一个纳税年度内，一次不超过30日或者多次累计不超过90日的离境。综上可知个人所得税的居民纳税义务人包括以下两类。

(1) 在中国境内定居的中国公民和外国侨民。但不包括虽具有中国国籍，却并没有在中国内地定居，而是侨居海外的华侨和居住在香港、澳门、台湾的同胞。

(2) 从公历1月1日起至12月31日止，居住在中国境内的外国人、海外侨胞和香港、澳门、台湾同胞。这些人如果在一个纳税年度内，一次离境不超过30日，或者多次离境



累计不超过 90 日的，仍应被视为全年在中国境内居住，从而判定为居民纳税义务人。例如，一个外籍人员从 2013 年 10 月起到中国境内的公司任职，在 2014 纳税年度内，曾于 3 月 7～12 日离境回国，向其总公司述职，12 月 23 日又离境回国欢度圣诞节和元旦。这两次离境时间相加，没有超过 90 日的标准，应视作临时离境，不扣减其在华居住天数。因此，该纳税义务人应为居民纳税人。

现行税法中关于"中国境内"的概念是指中国内地，目前还不包括香港、澳门和台湾地区。

2. 非居民纳税人

非居民纳税义务人，是指不符合居民纳税义务人判定标准(条件)的纳税义务人，非居民纳税义务人承担有限纳税义务，即仅就其来源于中国境内的所得，向中国缴纳个人所得税。《个人所得税法》规定，非居民纳税义务人是"在中国境内无住所又不居住或者无住所而在境内居住不满 1 年的个人"。也就是说，非居民纳税义务人是指习惯性居住地不在中国境内，而且不在中国居住，或者在一个纳税年度内，在中国境内居住不满 1 年的个人。在现实生活中，习惯性居住地不在中国境内的个人只有外籍人员、华侨或香港、澳门和台湾同胞。因此，非居民纳税义务人，实际上只能是在一个纳税年度中，没有在中国境内居住，或者在中国境内居住不满 1 年的外籍人员、华侨或香港、澳门、台湾同胞。

自 2004 年 7 月 1 日起，对境内居住的天数和境内实际工作期间按以下规定为准。

(1) 判定纳税义务及计算在中国境内居住的天数。

对在中国境内无住所的个人，需要计算确定其在中国境内居住天数，以便依照税法和协定或安排的规定判定其在华负有何种纳税义务时，均应以该个人实际在华逗留天数计算。上述个人入境、离境、往返或多次往返境内外的当日，均按 1 天计算其在华实际逗留天数。

(2) 对个人入、离境当日及计算在中国境内实际工作期间。

对在中国境内、境外机构同时担任职务或仅在境外机构任职的境内无住所个人，在按《国家税务总局关于在中国境内无住所的个人计算缴纳个人所得税若干具体问题的通知》(国税函发[1995]125 号)第一条的规定计算其境内工作期间时，对其入境、离境、往返或多次往返境内外的当日，均按半天计算为在华实际工作天数。

自 2000 年 1 月 1 日起，个人独资企业和合伙企业投资者也为个人所得税的纳税义务人。

纳税人的纳税义务、判定标准与征税对象范围的对应关系可以概括为表 7－1。

表 7－1　个人所得税纳税人与征税范围对照

纳税义务人	判定标准(两条标准满足其一即可)	征税对象范围
居民纳税人 (负无限纳税义务)	(1) 在中国境内有住所的个人 (2) 在中国境内无住所，而在中国境内居住满一年的个人 其中："居住满 1 年"是指在一个纳税年度(即公历 1 月 1 日起至 12 月 31 日止，下同)内，在中国境内居住满 365 日；"临时离境"指一次离境不超过 30 日，多次离境不超过 90 日	境内所得 境外所得
非居民纳税人 (负有限纳税义务)	(1) 在中国境内无住所且不居住的个人 (2) 在中国境内无住所且居住不满一年的个人	境内所得

7.1.2 个人所得税的征税范围

个人所得税以个人取得的所得为课征对象，具体范围包括下列各项。

1. 工资、薪金所得

工资、薪金所得是指个人因任职或者受雇而取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得，包括现金、有价证券和实物等。

一般来说，工资、薪金所得属于非独立个人劳动所得。非独立个人劳动是指个人所从事的是由他人指定、安排并接受管理的劳动，工作或服务于公司、工厂、行政、事业单位的人员(私营企业主除外)均为非独立劳动者。他们从上述单位取得的劳动报酬，是以工资、薪金的形式体现的，在这类报酬中，工资和薪金的收入主体略有差异。通常情况下，把直接从事生产、经营或服务的劳动者(工人)的收入称为工资，即所谓"蓝领阶层"所得；而将从事社会公职或管理活动的劳动者(公职人员)的收入称为薪金，即所谓"白领阶层"所得。但实际立法过程中，各国都从简便易行的角度考虑，将工资、薪金合并为一个项目计征个人所得税。

除工资、薪金以外，奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴也被确定为工资、薪金范畴。其中，年终加薪、劳动分红不分种类和取得情况，一律按工资、薪金所得课税，津贴、补贴等则有例外。根据我国目前个人收入的构成情况，规定对于一些不属于工资、薪金性质的补贴、津贴或者不属于纳税人本人工资、薪金所得项目的收入，不予征税。这些项目包括以下几种。

(1) 独生子女补贴。

(2) 执行公务员工资制度未纳入基本工资总额的补贴、津贴差额和家属成员的副食品补贴。

(3) 托儿补助费。

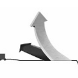
(4) 差旅费津贴、误餐补助。其中，误餐补助是指按照财政部规定，个人因公在城区、郊区工作，不能在工作单位或返回就餐的，根据实际误餐顿数，按规定的标准领取的误餐费。单位以误餐补助名义发给职工的补助、津贴不能包括在内。

奖金是指所有具有工资性质的奖金，免税奖金的范围在税法中另有规定。

关于企业减员增效和行政、事业单位、社会团体在机构改革过程中实行内部退养办法人员取得收入如何征税问题，现行规定如下。

(1) 实行内部退养的个人在其办理内部退养手续后至法定离退休年龄之间从原任职单位取得的工资、薪金，不属于离退休工资，应按"工资、薪金所得"项目计征个人所得税。

(2) 个人在办理内部退养手续后从原任职单位取得的一次性收入，应按办理内部退养手续后至法定离退休年龄之间的所属月份进行平均，并与领取当月的"工资、薪金"所得合并后减除当月费用扣除标准，以余额为基数确定适用税率，再将当月工资、薪金加上取得的一次性收入，减去费用扣除标准，按适用税率计征个人所得税。



(3) 个人在办理内部退养手续后至法定离退休年龄之间重新就业取得的“工资、薪金”所得，应与其从原任职单位取得的同一月份的“工资、薪金”所得合并，并依法自行向主管税务机关申报缴纳个人所得税。

参照 2001 年 11 月 9 日国税函[2001]832 号批复的规定，公司职工取得的用于购买企业国有股权的劳动分红，按“工资、薪金所得”项目计征个人所得税。

出租汽车经营单位对出租车驾驶员采取单车承包或承租方式运营，出租车驾驶员从事客货营运取得的收入，按工资、薪金所得征税。

2. 个体工商户的生产、经营所得

个体工商户的生产、经营所得具体包括以下几个方面。

(1) 个体工商户从事工业、手工业、建筑业、交通运输业、商业、饮食业、服务业、修理业，以及其他行业生产、经营取得的所得。

(2) 个人经政府有关部门批准，取得执照，从事办学、医疗、咨询以及其他有偿服务活动取得的所得。

(3) 上述个体工商户和个人取得的与生产、经营有关的各项应纳税所得。

(4) 个人因从事彩票代销业务取得所得，应按“个体工商户的生产、经营所得”项目计征个人所得税。

(5) 从事个体出租车运营的出租车驾驶员取得的收入，按个体工商户的生产、经营所得项目缴纳个人所得税。

出租车属个人所有，但挂靠出租汽车经营单位或企事业单位，驾驶员向挂靠单位缴纳管理费的，或出租汽车经营单位将出租车所有权转移给驾驶员的，出租车驾驶员从事客货运营取得的收入，比照个体工商户的生产、经营所得项目征税。

(6) 个体工商户和从事生产、经营的个人，取得与生产、经营活动无关的其他各项应税所得，应分别按照其他应税项目的有关规定，计算征收个人所得税。如取得银行存款的利息所得、对外投资取得的股息所得，应按“股息、利息、红利”税目的规定单独计征个人所得税。

(7) 个人独资企业、合伙企业的个人投资者以企业资金为本人、家庭成员及其相关人员支付与企业生产经营无关的消费性支出及购买汽车、住房等财产性支出，视为企业对个人投资者利润分配，并入投资者个人的生产经营所得。依照“个体工商户的生产经营所得”项目计征个人所得税。

(8) 其他个人从事个体工商业生产、经营取得的所得。

个体工商户的上述生产、经营所得实际上可以分为两类：一类是纯生产、经营所得，它是指个人直接从事工商各行业生产、经营活动而取得的生产性、经营性所得以及有关的其他所得；另一类是独立劳动所得。所谓独立劳动，是指个人所从事的是由自己自由提供的、不受他人指定、安排和具体管理的劳动。例如，私人诊所的医生、私人会计师事务所的会计师，以及独立从事教学、文艺等活动的个人均为独立劳动者，他们的收入具有不确定性。在国际税收协定中，也将独立的个人劳务严格界定为从事独立的科学、文学、艺术、教育或教学活动，以及医师、律师、工程师、建筑师、牙医师和会计师的独立活动。

严格来说，个体工商户的劳动虽然也属于独立劳动，但没有包括在人们通常所说的“独立劳动”之内。

3. 对企事业单位的承包经营、承租经营所得

对企事业单位的承包、承租经营所得是指个人对企事业单位承包、承租经营以及转包、转租取得的所得，包括个人按月或者按次取得的工资、薪金性质的所得。承包项目包括如生产经营、采购、销售、建筑安装等各种形式。转包包括全部转包或部分转包。

个人对企事业单位的承包、承租经营分配方式大体上可以分为两类。

(1) 个人对企事业单位承包、承租经营后，工商登记改变为个体工商户的经营所得，属于个体工商户的生产、经营所得，应按个体工商户的生产、经营所得项目征收个人所得税，不再征收企业所得税。

(2) 个人对企事业单位承包、承租经营后，工商登记仍为企业的，不论其分配方式如何，均应先按照企业所得税的有关规定缴纳企业所得税。然后根据承包、承租经营者按合同(协议)规定取得的所得，依照个人所得税法的有关规定缴纳个人所得税。具体为：①承包、承租人对企业经营成果不拥有所有权，仅按合同(协议)规定取得一定所得的，应按工资、薪金所得项目征收个人所得税；②承包、承租人按合同(协议)规定只向发包方、出租人交纳一定费用，交纳承包、承租费后的企业的经营成果归承包、承租人所有的，其取得的所得，按企事业单位承包、承租经营所得项目征收个人所得税。

外商投资企业采取发包、出租经营且经营人为个人的，对经营人从外商投资企业分享的收益或取得的所得，亦按照个人对企事业单位的承包、承租经营所得征收个人所得税。

4. 劳务报酬所得

劳务报酬所得指个人独立从事各种非雇佣的各种劳务所取得的所得，内容如下。

(1) 设计，指按照客户的要求，代为制定工程、工艺等各类设计业务。

(2) 装潢，指接受委托，对物体进行装饰、修饰，使之美观或具有特定用途的作业。

(3) 安装，指按照客户要求，对各种机器、设备的装配、安置，以及与机器、设备相连的附属设施的装设和被安装机器设备的绝缘、防腐、保温、油漆等工程作业。

(4) 制图，指受托按实物或设想物体的形象，依体积、面积、距离等，用一定比例绘制成平面图、立体图、透视图等的业务。

(5) 化验，指受托用物理或化学的方法检验物质的成分和性质等业务。

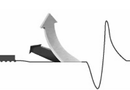
(6) 测试，指利用仪器仪表或其他手段代客对物品的性能和质量进行检测试验的业务。

(7) 医疗，指从事各种病情诊断、治疗等医护业务。

(8) 法律，指受托担任辩护律师、法律顾问，撰写辩护词、起诉书等法律文书的业务。

(9) 会计，指受托从事会计核算的业务。

(10) 咨询，指对客户提出的政治、经济、科技、法律、会计、文化等方面的问题进行解答、说明的业务。



(11) 讲学，指应邀(聘)进行讲课、作报告、介绍情况等业务。

(12) 新闻，指提供新闻信息、编写新闻消息等业务。

(13) 广播，指从事播音等劳务。

(14) 翻译，指受托从事中、外语言或文字的翻译(包括笔译和口译)等业务。

(15) 审稿，指对文字作品或图形作品进行审查、核对等业务。

(16) 书画，指按客户要求，或自行从事书法、绘画、题词等业务。

(17) 雕刻，指代客镌刻图章、牌匾、碑、玉器、雕塑等业务。

(18) 影视，指应邀或应聘在电影、电视节目中出任演员，或担任导演、音响、化妆、道具、制作、摄影等与拍摄影视节目有关的业务。

(19) 录音，指用录音器械代客录制各种音响带的业务，或者应邀演讲、演唱、采访而被录音的服务等。

(20) 录像，指用录像器械代客录制各种图像、节目的业务，或者应邀表演、采访被录像的业务等。

(21) 演出，指参加戏剧、音乐、舞蹈、曲艺等文艺演出活动的业务。

(22) 表演，指从事杂技、体育、武术、健美、时装、气功以及其他技巧性表演活动的业务等。

(23) 广告，指利用图书、报纸、杂志、广播、电视、电影、招贴、路牌、橱窗、霓虹灯、灯箱、墙面及其他载体，为介绍商品、经营服务项目、文体节目或通告、声明等事项所做的宣传和提供相关服务的业务。

(24) 展览，指举办或参加书画展、影展、盆景展、邮展、个人收藏品展、花鸟虫鱼展等各种展示活动的业务。

(25) 技术服务，指利用一技之长而进行技术指导、提供技术帮助等业务。

(26) 介绍服务，指介绍供求双方商谈，或者介绍产品、经营服务项目等服务的业务。

(27) 经纪服务，指经纪人通过居间介绍，促成各种交易和提供劳务等服务的业务。

(28) 代办服务，指代委托人办理受托范围内的各项事宜的业务。

(29) 其他劳务，指上述列举 28 项劳务项目之外的各种劳务。

自 2004 年 1 月 20 日起，对商品营销活动中，企业和单位对其营销业绩突出的非雇员以培训班、研讨会、工作考察等名义组织旅游活动，通过免收差旅费、旅游费对个人实行的营销业绩奖励(包括实物、有价证券等)的，应根据所发生费用的全额作为该营销人员当期的劳务收入，按照“劳务报酬所得”项目征收个人所得税，并由提供上述费用的企业和单位代扣代缴。

在实际操作过程中，还可能出现难以判定一项所得是属于工资、薪金所得，还是属于劳务报酬所得的情况。这两者的区别在于：工资、薪金所得是属于非独立个人劳务活动，即在机关、团体、学校、部队、企业、事业单位及其他组织中任职、受雇而得到的报酬；而劳务报酬所得，则是个人独立从事各种技艺、提供各项劳务取得的报酬。

5. 稿酬所得

稿酬所得是指个人因其作品被以图书、报刊形式出版、发表而取得的所得。

将稿酬所得独立划归一个征税项目，而不是归为劳务报酬所得，主要是考虑了出版、发表作品的特殊性。首先，以图书、报刊的形式出版、发表是一种较高智力创作的精神产品；其次，出版、发表具有普遍性；再次，它与社会主义精神文明和物质文明密切相关；最后，它的稿酬相对较低。因此，稿酬所得应当与一般的劳务报酬相区别，并给予适当优惠照顾。

6. 特许权使用费所得

特许权使用费所得，是指个人提供专利权、商标权、著作权、非专利技术以及其他特许权的使用权取得的所得。提供著作权的使用权取得的所得不包括稿酬所得。

专利权是由国家专利主管机关依法授予专利申请人或其权利继承人在一定期间内实施其发明创造的专有权。对于专利权，许多国家只将提供他人使用取得的所得，列入特许权使用费，而将转让专利权所得列为资本利得税的征税对象。我国没有开征资本利得税，故将个人提供和转让专利权取得的所得都列入特许权使用费所得征收个人所得税。

商标权，即商标注册人享有的商标专用权。著作权，即版权，是作者依法对文学、艺术和科学作品享有的专有权。个人提供或转让商标权、著作权、专有技术或技术秘密、技术诀窍取得的所得，应当依法缴纳个人所得税。

7. 利息、股息、红利所得

利息、股息、红利所得是指个人拥有债权、股权而取得的利息、股息、红利所得。利息是指个人拥有债权而取得的报酬。包括存款利息、贷款利息和各种债券的利息。按税法规定，个人取得的利息所得，除国债和国家发行的金融债券利息外，应当依法缴纳个人所得税。股息、红利指个人拥有股权取得的股息、红利。按照一定的比率对每股发给的息金叫股息；公司、企业应分配的利润按股份分配的叫红利。股息、红利所得，除另有规定外，都应当缴纳个人所得税。

除个人独资企业、合伙企业以外的其他企业的个人投资者，以企业资金为本人、家庭成员及其相关人员支付与企业生产经营无关的消费性支出及购买汽车、住房等财产性支出，视为企业对个人投资者的红利分配，依照“利息、股息、红利所得”项目计征个人所得税。企业的上述支出不允许在所得税前扣除。

纳税年度内个人投资者从其投资企业(个人独资企业、合伙企业除外)借款，在该纳税年度终了后既不归还又未用于企业生产经营的，其未归还的借款可视为企业对个人投资者的红利分配，依照“利息、股息、红利所得”项目计征个人所得税。

个人在个人银行结算账户的存款自2003年9月1日起孳生的利息，应按“利息、股息、红利所得”项目计征个人所得税，税款由办理个人银行结算账户业务的储蓄机构在结付利息时代扣代缴。2008年10月9日起，暂免征收。

8. 财产租赁所得

财产租赁所得是指个人出租建筑物、土地使用权、机器设备、车船以及其他自有财产而取得的所得。



个人取得的财产转租收入，属于“财产租赁所得”的征税范围，由财产转租人缴纳个人所得税。在确认纳税义务人时，应以产权凭证为依据；对无产权凭证的，由主管税务机关根据实际情况确定。产权所有人死亡，在未办理产权继承手续期间，该财产出租而有租金收入的，以领取租金的个人为纳税义务人。

9. 财产转让所得

财产转让所得是指个人转让有价证券、股权、建筑物、土地使用权、机器设备、车船，以及其他财产取得的所得。

在现实生活中，个人进行的财产转让主要是个人财产所有权的转让。财产转让实际上是一种买卖行为，当事人双方通过签订、履行财产转让合同，形成财产买卖的法律关系，使出让财产的个人从对方取得价款(收入)或其他经济利益。财产转让所得因其性质的特殊性，需要单独列举项目征税。对个人取得的各项财产转让所得，除股票转让所得外，都要征收个人所得税。具体规定如下。

1）股票转让所得

根据《个人所得税法实施条例》规定，对股票所得征收个人所得税的办法，由财政部另行制定，报国务院批准施行。鉴于我国证券市场发育还不成熟，股份制还处于试点阶段，对股票转让所得的计算、征税办法和纳税期限的确认等都需要做深入的调查研究后，结合国际通行的做法，作出符合我国实际的规定。因此，国务院决定，对股票转让所得暂不征收个人所得税。

2）量化资产股份转让

集体所有制企业在改制为股份合作制企业时，对职工个人以股份形式取得的拥有所有权的企业量化资产，暂缓征收个人所得税；待个人将股份转让时，就其转让收入额，减除个人取得该股份时实际支付的费用和合理转让费用后的余额，按“财产转让所得”项目计征个人所得税。

3）个人出售自有住房所得

(1) 根据《个人所得税法》的规定，个人出售自有住房取得的所得应按照“财产转让所得”项目征收个人所得税。应纳税所得税额按下列原则确定。

① 个人出售除已购公有住房以外的其他自有住房，其应纳税所得额按照个人所得税法的有关规定确定。

② 个人出售已购公有住房，其应纳税所得额为个人出售已购公有住房的销售价，减除住房面积标准的经济适用房价款、原支付超过住房面积标准的房价款、向财政或原产权单位缴纳的所得收益以及税法规定的合理费用后的余额。

已购公有住房是指城镇职工根据国家和县级(含县级)以上人民政府有关城镇住房制度改革政策规定，按照成本价(或标准价)购买的公有住房。

经济适用住房价格按县级(含县级)以上地方人民政府规定的标准确定。

③ 职工以成本价(或标准价)出资的集资合作建房、安居工程住房、经济适用住房，以及拆迁安置住房，比照已购公有住房确定应纳税所得额。

(2) 为鼓励个人换购住房，对出售自有住房并拟在现住房出售后1年内按市场价重新



购房的纳税人，其出售现住房所应缴纳的个人所得税，视其重新购房的价值可全部或部分予以免税。具体办法如下。

① 个人出售现住房所应缴纳的个人所得税税款，应在办理产权过户手续前，以纳税保证金形式向当地主管税务机关缴纳。税务机关在收取纳税保证金时，应向纳税人正式开具“中华人民共和国纳税保证金收据”，并纳入专户存储。

② 个人出售现住房后 1 年内重新购房的，按照购房金额大小相应退还纳税保证金。购房金额大于或等于原住房销售额(原住房为已购公有住房的，原住房销售额应扣除已按规定向财政或原产权单位缴纳的所得收益，下同)的，全部退还纳税保证金；购房金额小于原住房销售额的，按照购房金额占原住房销售额的比例退还纳税保证金，余额作为个人所得税缴入国库。

③ 个人出售现住房后 1 年内未重新购房的，所缴纳的纳税保证金全部作为个人所得税缴入国库。

④ 个人在申请退还纳税保证金时，应向主管税务机关提供合法、有效的售房、购房合同和主管税务机关要求提供的其他有关证明材料，经主管税务机关审核确认后方可办理纳税保证金退还手续。

⑤ 跨行政区域售、购住房又符合退还纳税保证金条件的个人，应向纳税保证金缴纳地主管税务机关申请退还纳税保证金。

(3) 企事业单位将自建住房以低于购置或建造成本价格销售给职工的个人所得税的征税规定如下。

① 根据住房制度改革政策的有关规定，国家机关、企事业单位及其他组织(以下简称单位)在住房制度改革期间，按照所在地县级以上人民政府规定的房改成本价格向职工出售公有住房，职工因支付的房改成本价格低于房屋建造成本价格或市场价格而取得的差价收益，免征个人所得税。

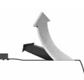
② 除上述符合规定的情形外，根据《中华人民共和国个人所得税法》及其实施条例的有关规定，单位按低于购置或建造成本价格出售住房给职工，职工因此而少支出的差价部分，属于个人所得税应税所得，应按照“工资、薪金所得”项目缴纳个人所得税。

其中“差价部分”是指职工实际支付的购房价款低于该房屋的购置或建造成本价格的差额。

③ 对职工取得的上述应税所得，比照《国家税务总局关于调整个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税方法问题的通知》(国税发[2005]9 号)规定的全年一次性奖金的征税办法，计算征收个人所得税；即先将全部所得数额除以 12，按其商数并根据个人所得税法规定的税率表确定适用的税率和速算扣除数，再根据全部所得数额、适用的税率和速算扣除数，按照税法规定计算征税。此前未征税款不再追征，已征税款不予退还。

(4) 对个人转让自用 5 年以上并且是家庭唯一生活用房取得的所得，继续免征个人所得税。

(5) 为了确保有关住房转让的个人所得税政策得到全面、正确的实施，各级房地产交易管理部门应与税务机关加强协作、配合，主管税务机关需要有关本地区房地产交易情况的，房地产交易管理部门应及时提供。



(6) 个人现自有住房房产证登记的产权人为1人，在出售后1年内又以产权人配偶名义或产权人夫妻双方名义按市场价重新购房的，产权人出售住房所得应缴纳的个人所得税，可以按照《财政部　国家税务总局　建设部关于个人出售住房所得征收个人所得税有关问题的通知》(财税字[1999]278号)第三条的规定，全部或部分予以免税；以其他人名义按市场价重新购房的，产权人出售住房所得应缴纳的个人所得税，不予免税。

10. 偶然所得

偶然所得是指个人得奖、中奖、中彩以及取得其他带有偶然性质的所得。得奖是指参加各种有奖竞赛活动取得名次得到的奖金；中奖、中彩是指参加各种有奖活动，如有奖销售、有奖储蓄，或者购买彩票，经过规定程序，抽中、摇中号码而取得的奖金。偶然所得应缴纳的个人所得税税款，一律由发奖单位或机构代扣代缴。

11. 经国务院财政部门确定征税的其他所得

除上述列举的各项个人应税所得外，其他确有必要征税的个人所得，由国务院财政部门确定。个人取得的所得难以界定应纳税所得项目的，由主管税务机关确定。

7.1.3　个人所得税的税收优惠政策

自我国开征个人所得税以来，为适应经济形势的发展需要，体现对纳税人的支持、鼓励和照顾，国家对纳税人因特定行为取得的所得和特定纳税人取得的所得给予了税收优惠，具体有如下内容。

1. 免征个人所得税的优惠

《个人所得税法》所列的法定免征个人所得税的项目包括以下几种。

(1) 省级人民政府、国务院部委和中国人民解放军以上单位，以及外国组织、国际组织颁发的科学、教育、技术、文化、卫生、体育、环境保护等方面的奖金。

(2) 国债和国家发行的金融债券利息。这里所说的国债利息，是指个人持有中华人民共和国财政部发行的债券而取得的利息所得；所说的国家发行的金融债券利息，是指个人持有的经国务院批准发行的金融债券而取得的利息所得。

(3) 按照国家统一规定发给的补贴、津贴。这里所说的按照国家统一规定发给的补贴、津贴，是指按照国务院规定发给的政府特殊津贴和国务院规定免纳个人所得税的补贴、津贴。如发给中国科学院资深院士和中国工程院资深院士每人每年1万元的资深院士津贴免予征收个人所得税。

(4) 福利费、抚恤金、救济金。这里所说的福利费是指根据国家有关规定，从企业、事业单位、国家机关、社会团体提留的福利费或者工会经费中支付给个人的生活补助费；所说的救济金是指国家民政部门支付给个人的生活困难补助费。

(5) 保险赔款。

(6) 军人的转业费、复员费。

(7) 按照国家统一规定发给干部、职工的安家费、退职费、退休工资、离休工资、离休生活补助费。

(8) 依照我国有关法律规定应予免税的各国驻华使馆、领事馆的外交代表、领事官员和其他人员的所得。

(9) 中国政府参加的国际公约、签订的协议中规定免税的所得。

(10) 发给见义勇为者的奖金。对乡、镇(含乡、镇)以上人民政府或经县(含县)以上人民政府主管部门批准成立的有机构、有章程的见义勇为基金或者类似性质组织，奖励见义勇为者的奖金或奖品，经主管税务机关核准，免征个人所得税。

(11) 企业和个人按照省级以上人民政府规定的比例提取并缴付的住房公积金、医疗保险金、基本养老保险、失业保险；个人领取的原提存的住房公积金、医疗保险金、基本养老保险。

(12) 对个人取得的教育储蓄存款利息所得以及国务院财政部门确定的其他专项储蓄存款或储蓄性专项基金存款的利息所得，免征个人所得税。

(13) 储蓄机构内从事代扣代缴工作的办税人员取得的扣缴利息税手续费所得，免征个人所得税。

(14) 生育妇女按照县级以上人民政府根据国家有关规定制定的生育保险办法，取得的生育津贴、生育医疗费或其他属于生育保险性质的津贴、补贴，免征个人所得税。

(15) 对工伤职工及其近亲属按照《工伤保险条例》规定取得的工伤保险待遇，免征个人所得税。工伤保险待遇，包括工伤职工按照该条例规定取得的一次性伤残补助金、伤残津贴、一次性工伤医疗补助金、一次性伤残就业补助金、工伤医疗待遇、住院伙食补助费、外地就医交通食宿费用、工伤康复费用、辅助器具费用、生活护理费等，以及职工因死亡，其近亲属按照该条例规定取得的丧葬补助金、供养亲属抚恤金和一次性工亡补助金等。

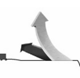
(16) 对达到离休、退休年龄，但确因工作需要，适当延长离休退休年龄的高级专家，从其劳动人事关系所在单位取得的，单位按国家有关规定向职工统一发放的工资、薪金、奖金、津贴、补贴等收入，视同离休、退休工资，免征个人所得税；除上述收入以外各种名目的津补贴收入等，以及高级专家从其劳动人事关系所在单位之外的其他地方取得的讲课费、稿酬等各种收入，依法计征个人所得税。

延长离休退休年龄的高级专家是指：享受国家发放的政府特殊津贴的专家、学者；中国科学院、中国工程院院士。

(17) 个人通过扣缴单位统一向灾区的捐赠，由扣缴单位凭政府机关或非营利组织开具的汇总捐赠凭据、扣缴单位记载的个人捐赠明细表等，由扣缴单位在代扣代缴税款时，依法据实扣除。

个人直接通过政府机关、非营利组织向灾区的捐赠，采取扣缴方式纳税的，捐赠人应及时向扣缴单位出示政府机关、非营利组织开具的捐赠凭据，由扣缴单位在代扣代缴税款时，依法据实扣除；个人自行申报纳税的，税务机关凭政府机关、非营利组织开具的接受捐赠凭据，依法据实扣除。

扣缴单位在向税务机关进行个人所得税全员全额扣缴申报时，应一并报送由政府机关



或非营利组织开具的汇总接受捐赠凭据(复印件)、所在单位每个纳税人的捐赠总额和当期扣除的捐赠额。

(18) 经国务院财政部门批准免税的所得。

2. 暂免征收个人所得税的优惠

(1) 外籍个人以非现金形式或实报实销形式取得的住房补贴、伙食补贴、搬迁费、洗衣费等。

(2) 外籍个人按合理标准取得的境内、外出差补贴等。

(3) 外籍个人取得的探亲费、语言训练费、子女教育费等，经当地税务机关审核批准为合理的部分。可以享受免征个人所得税优惠的探亲费，仅限于外籍个人在我国的受雇地与其家庭所在地(包括配偶或父母居住地)之间搭乘交通工具，且每年不超过两次的费用。

(4) 个人举报、协查各种违法、犯罪行为而获得的奖金。

(5) 个人办理代扣代缴税款手续，按规定取得的扣缴手续费。

(6) 个人转让自用达 5 年以上并且是唯一的家庭居住用房取得的所得。

(7) 对按《国务院关于高级专家离休退休若干问题的暂行规定》和《国务院办公厅关于杰出高级专家暂缓离休审批问题的通知》精神，达到离休、退休年龄，但确因工作需要，适当延长离休、退休年龄的高级专家(指享受国家发放的政府特殊津贴的专家、学者)，其在延长离休、退休期间的工资、薪金所得，视同退休工资、离休工资，免征个人所得税。

(8) 外籍个人从外商投资企业取得的股息、红利所得。

(9) 凡符合下列条件之一的外籍专家取得的工资、薪金所得可免征个人所得税。

① 根据世界银行专项贷款协议由世界银行直接派往我国工作的外国专家。

② 联合国组织直接派往我国工作的专家。

③ 为联合国援助项目来华工作的专家。

④ 援助国派往我国专为该国无偿援助项目工作的专家。

⑤ 根据两国政府签订文化交流项目来华工作两年以内的文教专家，其工资、薪金所得由该国负担的。

⑥ 根据我国大专院校国际交流项目来华工作两年以内的文教专家，其工资、薪金所得由该国负担的。

⑦ 通过民间科研协定来华工作的专家，其工资、薪金所得由该国政府机构负担的。

(10) 股权分置改革中非流通股股东通过对价方式向流通股股东支付的股份、现金等收入，暂免征收流通股股东应缴纳的个人所得税。

(11) 对被拆迁人按照国家有关城镇房屋拆迁管理办法规定的标准取得的拆迁补偿款，免征个人所得税。

(12) 个人取得单张有奖发票奖金所得不超过 800 元(含 800 元)的，暂免征收个人所得税；个人取得单张有奖发票奖金所得超过 800 元的，应全额按照个人所得税法规定的“偶然所得”项目征收个人所得税。



(13) 自2006年6月1日起，对保险营销员佣金中的展业成本免征个人所得税；对佣金中的劳务报酬部分，扣除实际缴纳的营业税及附加后，依照税法有关规定计算征收个人所得税。保险营销员的佣金由展业成本和劳务报酬构成，所谓“展业成本”即营销费，根据目前保险营销员展业的实际情况，佣金中展业成本的比例暂定为40%。

(14) 高等学校教学名师奖奖金，免予征收个人所得税。高等学校教学名师奖获奖人数为100人，每人奖金2万元。

3. 减征个人所得税的优惠

以下3项经主管税务机关批准后可实行减征个人所得税。

(1) 残疾、孤老人员和烈属的所得。

(2) 因严重自然灾害造成重大损失的。

(3) 其他经国务院财政部门批准减税的。

4. 对在中国境内无住所但在境内居住1年以上、不到5年的纳税人的减免税优惠

《个人所得税法实施条例》规定：在中国境内无住所，但是居住1年以上5年以下的个人，其来源于中国境外的所得，经主管税务机关批准，可以只就由中国境内公司、企业以及其他经济组织或者个人支付的部分缴纳个人所得税；居住超过5年的个人，从第6年起，应当就其来源于中国境内外的全部所得缴纳个人所得税。

1995年9月16日，财政部、国家税务总局又发出通知，对执行上述规定时5年期限的计算问题作了以下明确规定。

1) 关于5年期限的具体计算

个人在中国境内居住满5年是指个人在中国境内连续居住满5年，即在连续5年中的每一纳税年度内均居住满1年。

2) 关于个人在华居住满5年以后纳税义务的确定

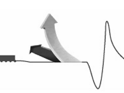
个人在中国境内居住满5年后，从第6年起的以后年度中，凡在境内居住满1年的应当就其来源于境内、境外的所得申报纳税；凡在境内居住不满1年的，则仅就该年内来源于境内的所得申报纳税。如该个人在第6年起以后的某一纳税年度内在境内居住不足90日，可以按《个人所得税法实施条例》第七条的规定确定纳税义务，并从再次居住满1年的年度起重新计算5年期限。

3) 关于计算5年期限的起始日期

个人在境内是否居住满5年，自1994年1月1日起开始计算。

5. 对在中国境内无住所，但在一个纳税年度中在中国境内居住不超过90日的纳税人的减免税优惠

《个人所得税法实施条例》规定：在中国境内无住所但是在一个纳税年度中在中国境内连续或者累计居住不超过90日的个人，其来源于中国境内的所得，由境外雇主支付并且不由该雇主在中国境内的机构、场所负担的部分，免予缴纳个人所得税。



6. 个人所得税减免的一般程序

(1) 纳税人向主管税务机关提出书面申请并提供有关资料证明。
(2) 基层主管税务机关对纳税人进行初步审核，形成书面调查报告并向上一级税务机关报送申请资料。
(3) 上级税务机关对下级机关报送的资料进行审核后提交审理委员会审议。

7.1.4　个人所得税的纳税地点和纳税申报期限

1. 个人所得税的纳税地点

按照规定，纳税人在两处以上取得工资、薪金所得的和没有扣缴义务人的，应当在取得所得当地的主管税务机关申报纳税；从境外取得所得的，应当向境内户籍所在地或者经常居住地的主管税务机关申报纳税。

2. 个人所得税的纳税申报期限

(1) 扣缴义务人每月所扣缴的税款、自行申报纳税人每月应纳的税款都应当在次月 7 日之内缴入国库，并向当地主管税务机关报送纳税申报表。
(2) 工资、薪金所得应纳税款按月计征，由扣缴义务人或者纳税人在次月 7 日之内缴入国库，并向当地主管税务机关报送纳税申报表。特定行业的工资、薪金所得应纳税款，可以根据国家有关规定按年计算，分月预缴，年终汇算清缴，多退少补。
(3) 个体工商户的生产经营所得应纳税款按年计算，分月预缴，由纳税义务人在次月 7 日内预缴，年度终了后 3 个月内汇算清缴，多退少补。
(4) 对企事业单位的承包经营、租赁经营所得应纳税款按年计算，由纳税义务人在年度终了后 30 日内缴入国库，并向当地主管税务机关报送纳税申报表。纳税义务人在 1 年内分次取得承包经营、租赁经营所得的，应当在取得每次所得后 7 日内预缴，年度终了后 30 日内汇算清缴，多退少补。
(5) 从我国境外取得所得的纳税义务人，应当在年度终了后 30 日内将应纳的税款缴入国库，并向当地主管税务机关报送纳税申报表。

7.2　个人所得税应纳税额的计算

对个人所得税的征收，国际上通行两种方法，即总额课征和分项课征。我国采取分项课征：对工资、薪金所得以 7 级超额累进税率计征；对劳务报酬、稿酬、特许权使用费、财产租赁、财产转让以及利息、股息、红利所得等采用比例税率计征；而对个体工商户生产经营所得、对企事业单位承包、承租经营所得采用 5 级超额累进税率计征。对各项所得相关费用的扣除，也都采取了分项计算的方法。各征税项目适用税率及征税规则可概括见表 7－2。

表 7-2　个人所得税征税项目的适用税率及征税规则一览表

征税项目	计税依据和费用扣除	税率	计税方法	计税公式
工资、薪金所得	应纳税所得额=月工薪收入−3 500元 外籍、港澳台在华人员及其他特殊人员附加减除费用1 300元	七级超额累进税率	按月计税	应纳税额=应纳税所得额×适用税率−速算扣除数
	对经营成果不拥有所有权的承包经营、承租经营所得视同工资薪金计税			
个体工商户生产、经营所得	应纳税所得额=全年收入总额−成本、费用以及损失	五级超额累进税率	按年计算分月缴纳	
对企事业单位承包、承租经营所得	应纳税所得额=纳税年度收入总额−必要费用(每月3 500元)对经营成果拥有所有权		按年计算分次缴纳	
劳务报酬所得	每次收入不足4 000元的： 应纳税所得额=每次收入额−800 每次收入4 000元以上的： 应纳税所得额=每次收入额×(1−20%)	20%比例税率	按次纳税 特殊规定： ① 劳务报酬所得实行超额累进加征； ② 稿酬所得减征30%； ③ 个人出租住房(用于居住)取得的所得减按10%的税率征收	① 应纳税额=应纳税所得额×20% ② 劳务报酬所得超额累进加征： 应纳税额=应纳税所得额×适用税率−速算扣除数 ③ 稿酬所得减征： 应纳税额=应纳税所得额×20%×(1−30%)
稿酬所得				
特许权使用费所得				
财产租赁所得				
财产转让所得	应纳税所得额=转让收入−财产原值−合理费用			
利息、股息、红利所得	来自上市公司的股息、红利减按50%计算应纳税所得额；利息所得和来自非上市公司股息、红利按收入总额为应纳税所得额 2008年10月9日(含)起，对储蓄存款利息所得暂免征收个人所得税			
偶然所得	按收入总额计税，不扣费用			
其他所得				

7.2.1　工资、薪金所得应纳税额的计算

1. 税率

工资、薪金所得采用超额累进税率，税率为3%～45%，具体见表7-3。

其中，速算扣除数是指在采用超额累进税率征税的情况下，根据超额累进税率表中划分的应纳税所得额级距和税率，先用全额累进方法计算出税额，再减去用超额累进方法计算的应征税额以后的差额。当超额累进税率表中的级距和税率确定后，各级速算扣除数也

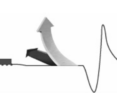


表 7-3　工资、薪金所得适用的个人所得税税率

级数	全月应纳税所得额		税率/%	速算扣除数/元
	含税级距	不含税级距		
1	不超过 1 500 元的	不超过 1 455 元的	3	0
2	超过 1 500～4 500 元的部分	超过 1 455～4 155 元的部分	10	105
3	超过 4 500～9 000 元的部分	超过 4 155～7 755 元的部分	20	555
4	超过 9 000～35 000 元的部分	超过 7 755～27 255 元的部分	25	1 005
5	超过 35 000～55 000 元的部分	超过 27 255～41 255 元的部分	30	2 755
6	超过 55 000～80 000 元的部分	超过 41 255～57 505 元的部分	35	5 505
7	超过 80 000 元的部分	超过 57 505 元的部分	45	13 505

注：本表所称全月应纳税所得额是指依照税法的规定，以每月收入额减除费用 3 500 元后的余额或者减除附加减除费用后的余额。

固定不变，成为计算应纳税额时的常数。

2. 应纳税所得额的计算

1）费用减除标准

按税法规定，工资、薪金所得以每月收入额减除费用 3 500 元后的余额(2011 年 9 月 1 日前每月 2 000 元、2008 年 3 月 1 日前每月 1 600 元)为应纳税所得额。

上面讲到的计算个人应纳税所得额的费用减除标准，对所有纳税人都是普遍适用。但考虑到外籍人员和在境外工作的中国公民的生活水平比国内公民要高，而且，我国汇率的变化情况对他们的工资、薪金所得也有一定的影响。为了不因征收个人所得税而加重他们的负担，现行税法对外籍人员和在境外工作的中国公民的工资、薪金所得增加了附加减除费用的照顾。

按照税法的规定，对在中国境内无住所而在中国境内取得工资、薪金所得的纳税义务人和在中国境内有住所而在中国境外取得工资、薪金所得的纳税义务人，可以根据其平均收入水平、生活水平以及汇率变化情况确定附加减除费用，附加减除费用适用的范围和标准由国务院规定。

国务院在发布的《个人所得税法实施条例》中对附加减除费用适用的范围和标准作了具体规定。

(1) 附加减除费用适用的范围包括以下几种。

① 在中国境内的外商投资企业和外国企业中工作取得工资、薪金所得的外籍人员。

② 应聘在中国境内的企业、事业单位、社会团体、国家机关中工作取得工资、薪金所得的外籍专家。

③ 在中国境内有住所而在中国境外任职或者受雇取得工资、薪金所得的个人。

④ 财政部确定的取得工资、薪金所得的其他人员。

(2) 附加减除费用标准。



上述适用范围内的人员每月工资、薪金所得在减除 3 500 元费用的基础上，再减除 1 300 元。

(3) 华侨和香港、澳门、台湾同胞参照上述附加减除费用标准执行。

2) 应纳税额的计算

每月取得工资收入后，先减去个人承担的基本养老保险金、医疗保险金、失业保险金，以及按省级政府规定标准缴纳的住房公积金，再减去费用扣除额 3 500 元/月(来源于境外的所得以及外籍人员、华侨和香港、澳门、台湾同胞在中国境内的所得每月可减除费用 4 800 元)为应纳税所得额，按 3%至 45%的 7 级超额累进税率计算缴纳个人所得税。

因此，对于工资、薪金所得应纳税额的计算公式为：

$$\begin{aligned}\text{应纳税额}&=\text{应纳税所得额}\times\text{适用税率}-\text{速算扣除数}\\&=(\text{每月收入额}-3\,500\text{或}4\,800\text{元})\times\text{适用税率}-\text{速算扣除数}\end{aligned}$$

例 7.1 某中国公民 2014 年 5 月工资薪金收入为 3 700 元人民币，该纳税人不适用附加减除费用的规定。计算该公民当月应纳的个人所得税额。

有关计算为：

$$\text{应纳税额}=(3\,700-3\,500)\times3\%-0=6(\text{元})$$

例 7.2 某一法国专家(假设为非居民纳税人)2014 年 8 月取得工资收入 20 800 元人民币。计算该专家当月应纳的个人所得税额。

有关计算为

$$\text{应纳税所得额}=20\,800-4\,800=16\,000(\text{元})$$

$$\text{应纳税额}=16\,000\times25\%-1\,005=2\,995(\text{元})$$

3. 对个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税的方法

全年一次性奖金是指行政机关、企事业单位等扣缴义务人根据其全年经济效益和对雇员全年工作业绩的综合考核情况，向雇员发放的一次性奖金。一次性奖金也包括年终加薪、实行年薪制和绩效工资办法的单位根据考核情况兑现的年薪和绩效工资。

纳税人取得的全年一次性奖金，单独作为 1 个月工资、薪金所得计算纳税，自 2005 年 1 月 1 日起按以下计税办法，由扣缴义务人发放时代扣代缴。

(1) 先将雇员当月内取得的全年一次性奖金除以 12 个月，按其商数确定适用税率和速算扣除数。

如果在发放年终一次性奖金的当月，雇员当月工资薪金所得低于税法规定的费用扣除额，应将全年一次性奖金减除“雇员当月工资薪金所得与费用扣除额的差额”后的余额，按上述办法确定全年一次性奖金的适用税率和速算扣除数。

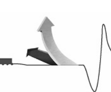
(2) 将雇员个人当月内取得的全年一次性奖金，按上述第 1 条确定的适用税率和速算扣除数计算征税，计算公式如下。

① 如果雇员当月工资薪金所得高于(或等于)税法规定的费用扣除额的，适用公式为：

$$\text{应纳税额}=\text{雇员当月取得全年一次性奖金}\times\text{适用税率}-\text{速算扣除数}$$

② 如果雇员当月工资薪金所得低于税法规定的费用扣除额的，适用公式为：

$$\text{应纳税额}=\left(\text{雇员当月取得全年一次性奖金}-\text{雇员当月工资薪金所得与费用扣除额的差额}\right)\times\text{适用税率}-\text{速算扣除数}$$



(3) 在一个纳税年度内，对每一个纳税人，该计税办法只允许采用一次。

(4) 实行年薪制和绩效工资的单位、个人取得年终兑现的年薪和绩效工资按上述第 2 条、第 3 条规定执行。

(5) 雇员取得除全年一次性奖金以外的其他各种名目奖金，如半年奖、季度奖、加班奖、先进奖、考勤奖等，一律与当月工资、薪金收入合并，按税法规定缴纳个人所得税。

(6) 对无住所个人取得上述第 5 条所述的各种名目奖金，如果该个人当月在我国境内没有纳税义务，或者该个人由于出入境原因导致当月在我国工作时间不满 1 个月的，仍按照《国家税务总局关于在我国境内无住所的个人取得奖金征税问题的通知》(国税发[1996]183 号)计算纳税。

例 7.3　中国公民刘向伟 2014 年 1 月份取得当月工薪收入 3 800 元和 2013 年的年终奖金 36 000 元。计算其 1 月份应纳的个人所得税。

有关计算如下。

首先，判断全年一次性奖金的适用税率和速算扣除数：

36 000÷12＝3 000(元)，适用的个人所得税税率为 10%，速算扣除数是 105 元。

其次，计算税额：

刘向伟 1 月份应纳个人所得税＝(3 800－3 500)×3%＋36 000×10%－105
＝9＋3 495＝3 504(元)

例 7.4　中国公民王薇 2014 年 1 月份工资取得当月工薪收入 3 300 元，当月一次性取得上年奖金 6 200 元。计算其 1 月份应纳的个人所得税。

有关计算如下。

首先，判断全年一次性奖金的适用税率和速算扣除数：

[6 200－(3 500－3 300)]÷12＝500(元)；适用的个人所得税税率为 3%，速算扣除数为 0。

其次，计算税额：

王薇 1 月份应纳个人所得税＝[6 200－(3 500－3 300)]×3%＝180(元)

7.2.2　个体工商户的生产、经营所得应纳税额的计算

1. 税率

个体工商户、独资企业、合伙企业的生产经营所得和对企业、事业单位承包经营、承租经营所得，适用 5%～35%的 5 级超额累进税率，具体见表 7－4。

表 7－4　个体工商户、独资企业、合伙企业生产经营所得适用税率表

级数	全月应纳税所得额		税率/%	速算扣除数/元
	含税级距	不含税级距		
1	不超过 15 000 元的	不超过 14 250 元的	5	0
2	超过 15 000～30 000 元的部分	超过 14 250～27 750 元的部分	10	750

续表

级数	全月应纳税所得额		税率/%	速算扣除数/元
	含税级距	不含税级距		
3	超过 30 000～60 000 元的部分	超过 27 750～51 750 元的部分	20	3 750
4	超过 60 000～100 000 元的部分	超过 51 750～79 750 元的部分	30	9 750
5	超过 100 000 元的部分	超过 79 750 元的部分	35	14 750

注：本表所称全年应纳税所得额，对个体工商户的生产、经营所得来源，是指以每一纳税年度的收入总额，减除成本、费用以及损失后的余额；对企事业单位的承包经营、承租经营所得来源，是指以每一纳税年度的收入总额减除必要费用后的余额。

2. 应纳税额的计算

1）费用减除标准

个体工商户的生产、经营所得，以每一纳税年度的收入总额，减除成本、费用以及损失后的余额为应纳税所得额。成本、费用是指纳税义务人从事生产、经营所发生的各项直接支出和分配计入成本的间接费用以及销售费用、管理费用、财务费用；损失是指纳税义务人在生产、经营过程中发生的各项营业外支出。

从事生产、经营的纳税义务人未提供完整、准确的纳税资料，不能正确计算应纳税所得额的，由主管税务机关核定其应纳税所得额。

个人独资企业的投资者以全部生产经营所得为应纳税所得额。合伙企业的投资者按照合伙企业的全部生产经营所得和合伙协议约定的分配比例，确定应纳税所得额；合伙协议没有约定分配比例的，以全部生产经营所得和合伙人数量平均计算每个投资者的应纳税所得额。

上述所称生产经营所得，包括企业分配给投资者个人的所得和企业当年留存的所得(利润)。

2）应纳税额的计算

个体工商户的生产、经营所得应纳税额的计算公式为

应纳税额＝应纳税所得额×适用税率－速算扣除数

＝(全年收入总额－成本、费用以及损失)×适用税率－速算扣除数

这里需要指出的是对个体工商户个人所得税计算征收包括以下的规定。

(1) 自 2011 年 9 月 1 日起，该标准统一提高到 42 000 元/年，即 3 500 元/月。

(2) 个体工商户、个人独资企业和合伙企业向其从业人员实际支付的合理的工资、薪金支出，允许在税前据实扣除。

(3) 个体工商户、个人独资企业和合伙企业拨缴的工会经费、发生的职工福利费、职工教育经费支出分别在工资薪金总额 2%、14%、2.5%的标准内据实扣除。

(4) 个体工商户、个人独资企业和合伙企业每一纳税年度发生的广告费和业务宣传费用不超过当年销售(营业)收入 15%的部分，可据实扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。



(5) 个体工商户、个人独资企业和合伙企业每一纳税年度发生的与其生产经营业务直接相关的业务招待费支出，按照发生额的 60%扣除，但最高不得超过当年销售(营业)收入的 5‰。

(6) 个体工商户在生产、经营期间借款利息支出，凡有合法证明的，不高于按金融机构同类、同期贷款利率计算的数额的部分，准予扣除。

(7) 个体工商户或个人专营种植业、养殖业、饲养业、捕捞业，应对其所得计征个人所得税。兼营上述四业并且四业的所得单独核算的，对属于征收个人所得税的，应与其他行业的生产、经营所得合并计征个人所得税；对于四业的所得不能单独核算的，应就其全部所得计征个人所得税。

(8) 个体工商户和从事生产、经营的个人，取得与生产、经营活动无关的各项应税所得，应分别适用各应税项目的规定计算征收个人所得税。

例 7.5　中国公民王方经营一家服装店，2014 年全年收入总额为 120 000 元，经核算其经营过程中所发生的各项直接支出和分配计入成本的间接费用为 30 000 元，各项费用为 11 000 元，2014 年度每月预缴个人所得税 1 000 元。要求计算该个体工商户 2014 年度应纳的个人所得税税额和年终补缴税额。

有关计算为：

应纳税所得额＝120 000－30 000－11 000＝79 000(元)

应纳税额＝79 000×30%－9 750＝13 950 (元)

应补税额＝13 950－1 000×12＝1 950 (元)

7.2.3　对企事业单位承包经营、承租经营所得应纳所得税的计算

1. 费用减除标准

对企事业单位的承包经营、承租经营所得，以每一纳税年度的收入总额减除必要费用后的余额为应纳税所得额。每一纳税年度的收入总额是指纳税义务人按照承包经营、承租经营合同规定分得的经营利润和工资、薪金性质的所得，减除必要费用是指按月减除 3 500 元。

2. 应纳税额的计算

对企事业单位的承包经营、承租经营所得，应纳个人所得税的计算公式为：

应纳税额＝应纳税所得额×适用税率－速算扣除数

＝(纳税年度收入总额－必要费用)×适用税率－速算扣除数

对该项所得应纳个人所得税的计算包括以下 3 点说明。

(1) 对企事业单位的承包经营、承租经营所得，是以每一纳税年度的转让总额减除必要费用后的余额为应纳税所得额。在一个纳税年度中，承包经营、承租经营的经营期不足 1 年的，以其实际经营期为纳税年度。

(2) 对企事业单位的承包经营、承租经营所得适用的速算扣除数与个体工商业户的生产、经营所得适用的速算扣除数相同(表 7－4)。



(3) 式中，每一纳税年度的收入总额，是指纳税人按照承包经营、承租经营合同规定分得的经营利润和工资、薪金性质的所得，必要费用的减除为每月 3 500 元。

例 7.6 2014 年 1 月 1 日，王琦与某事业单位签订承包合同经营招待所，合同规定承包期为一年，王琦全年上缴费用 20 000 元，年终招待所实现利润总额 89 400 元。计算王琦 2014 年度应纳的个人所得税税额。

有关计算为：

应纳税所得额＝89 400－20 000－3 500×12＝27 400 (元)

应纳税额＝27 400×10%－750＝1 990 (元)

7.2.4 劳务报酬所得应纳税额的计算

1. 税率

劳务报酬所得，适用比例税率，税率为 20%。对劳务报酬所得一次收入畸高的，可以实行加成征收，具体办法由国务院规定。

根据《个人所得税法实施条例》规定。劳务报酬所得一次收入畸高，是指个人一次取得劳务报酬，其应纳税所得额超过 20 000 元。对应纳税所得额超过 20 000～50 000 元的部分，依照税法规定计算应纳税额后再按照应纳税额加征五成；超过 50 000 元的部分，加征十成。因此，劳务报酬所得实际上适用 20%、30%、40% 的 3 级超额累进税率(表 7－5)。

表 7－5 劳务报酬所得适用速算扣除数表

级数	每次应纳税所得额	税率/%	速算扣除数/元
1	不超过 20 000 元的部分	20	0
2	超过 20 000～50 000 元的部分	30	2 000
3	超过 50 000 元的部分	40	7 000

注：每次应纳税所得额是指每次收入额减除费用 800 元(每次收入额不超过 4 000 元时)或减除 20% 的费用(每次收入额超过 4 000 元时)后的余额。

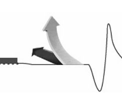
2. 费用减除标准

劳务报酬所得每次收入额不超过 4 000 元的，减除费用 800 元；每次收入额超过 4 000 元的，减除 20%的费用，其余额为应纳税所得额。

3. 每次收入的确定

(1) 只有一次性收入的，以取得该项收入为一次。例如从事设计、安装、装潢、制图、化验、测试等劳务，往往是接受客户的委托，按照客户的要求，完成一次劳务后取得的收入。因此，是属于只有一次性的收入，应以每次提供劳务取得的收入为一次。

(2) 属于同一事项连续取得收入的，以一个月内取得的收入为一次，而不能以每天取得的收入为一次。



4. 应纳税额的计算

对劳务报酬所得，其个人所得税应纳税额的计算公式分 3 种情况。

(1) 每次收入不足 4 000 元的计算公式为：

应纳税额＝应纳税所得额×适用税率＝(每次收入额－800)×20%

(2) 每次收入额超过 4 000 元以上但不超过 20 000 元的计算公式为：

应纳税额＝应纳税所得额×适用税率＝每次收入额×(1－20%)×20%

(3) 每次收入的应税所得额超过 20 000 元的计算公式为：

应纳税额＝应纳税所得额×适用税率－速算扣除数
＝每次收入额×(1－20%)×适用税率－速算扣除数

劳务报酬所得适用速算扣除数见表 7－5。

例 7.7　某演奏家 2014 年 7 月应某公司邀请在艺术剧院举行个人钢琴演奏会，取得劳务报酬 100 000 元。计算该演奏家当月应纳的个人所得税税额。

有关计算为：

应纳税所得额＝100 000×(1－20%)＝80 000(元)

应纳税额＝80 000×40%－7 000＝25 000(元)

例 7.8　中国公民张健承揽一项房屋装饰工程，工程 2 个月完工。房主第一个月支付给张健 15 000 元，第二个月支付 20 000 元。计算张健应交纳的个人所得税额。

有关计算为：

应税所得额＝(15 000＋20 000)×(1－20%)＝28 000(元)

应纳税额＝28 000×30%－2 000＝6 400(元)

张健应交纳的个人所得税为 6 400 元。

5. 为纳税人代付税款的计算方法

如果单位或个人为纳税人代付税款，应当将单位或个人支付给纳税人的不含税支付额(或称纳税人取得的不含税收入额)换算为应纳税所得额，然后按规定计算应代付的个人所得税款。计算公式分以下两种情况。

(1) 不含税收入额不超过 3 360 元的。

① 应纳税所得额＝(不含税收入额－800)÷(1－税率)。

② 应纳税额＝应纳税所得额×适用税率。

(2) 不含税收入额超过 3 360 元的。

① 应纳税所得额＝[(不含税收入额－速算扣除数)×(1－20%)]÷[1－税率×(1－20%)]

或＝[(不含税收入额－速算扣除数)×(1－20%)]÷当级换算系数

② 应纳税额＝应纳税所得额×适用税率－速算扣除数

上述(1)中的式①和(2)中的式①的税率，是指不含税劳务报酬收入所对应的税率(表 7－6)；(1)中的式②和(2)中的式②的税率，是指应纳税所得额按含税级距所对应的税率(表 7－5)。



表 7-6　不含税劳务报酬所得适用速算扣除数表

级数	每次不含税应纳税所得额	税率/%	速算扣除数/元	换算系数/%
1	不超过 3 360 元的部分	20	0	无
2	不超过 3 360～21 000 元的部分	20	0	84
3	超过 21 000～49 500 元的部分	30	2 000	76
4	超过 49 500 元的部分	40	7 000	68

例 7.9　高级工程师赵某为泰华公司进行一项工程设计，按照合同规定，公司应支付赵某的劳务报酬 48 000 元，与其报酬相关的个人所得税由公司代付。在不考虑其他税收的情况下，计算公司应代付的个人所得税税额。

有关计算为：

(1) 代付个人所得税的应纳税所得额＝[(48 000－2 000)×(1－20%)]÷76%＝48 421.05(元)。

(2) 应代付个人所得税＝48 421.05 ×30%－2 000＝12 526.32(元)。

7.2.5　稿酬所得应纳税额的计算

1. 应纳税额的计算

稿酬所得，适用比例税率，税率为 20%，并按应纳税额减征 30%。稿酬所得应纳税额的计算公式为分以下两种情况。

(1) 每次收入不足 4 000 元的计算公式为：

应纳税额＝应纳税所得额×适用税率×(1－30%)

＝(每次收入额－800)×20%×(1－30%)

(2) 每次收入额在 4 000 元以上的计算公式为：

应纳税额＝应纳税所得额×适用税率×(1－30%)

＝每次收入额×(1－20%)×20%×(1－30%)

2. 每次收入的确定

应纳税额计算公式中每次收入是指以每次出版、发表取得的收入为一次，具体可分为以下情况。

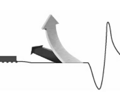
(1) 同一作品再版取得的所得，应视为另一次稿酬所得计征个人所得税。

(2) 同一作品先在报刊上连载，然后再出版，或者先出版，再在报刊上连载，应视为两次稿酬所得征税，即连载作为一次，出版作为另一次。

(3) 同一作品在报刊上连载取得收入的，以连载完成后取得的所有收入合并为一次，计征个人所得税。

(4) 同一作品在出版和发表时，以预付稿酬或分次支付稿酬等形式取得的稿酬收入，应合并计算为一次。

(5) 同一作品出版、发表后因添加印数而追加稿酬的，应与以前出版、发表时取得的



稿酬合并计算为一次，计征个人所得税。

例 7.10　某作家撰写小说一部，取得稿酬收入 28 000 元。计算该作家应纳的个人所得税税额。

有关计算为：

应纳税所得额＝28 000×(1－20％)＝22 400(元)

应纳税额＝22 400×20％×(1－30％)＝3 136(元)

例 7.11　某大学两名教师合作编著并出版一本教材，共获稿酬 4 000 元。其中，教师甲得到 3 200 元，教师乙得到 800 元。计算教师甲、乙两人稿费收入应纳的个人所得税税额。

按税法规定，两个或两个以上的个人共同取得同一项目收入的对每个人取得的收入分别按照税法规定减除费用后计算纳税。

有关计算为：

教师甲应纳税所得额＝3 200－800＝2 400(元)

教师甲应纳税税额＝2 400×20％×(1－30％)＝336(元)

教师乙获稿酬 800 元，扣除费用后无余额，按税法规定，教师乙无须交个人所得税。

7.2.6　财产转让所得应纳税额的计算

财产转让所得，是指个人转让有价证券、股权、建筑物、土地使用权、机器设备、车船以及其他财产取得的所得。以一次转让财产收入额(不管分多少次支付，均应合并为一次转让财产收入)减去财产原值和合理费用后的余额为应纳税所得额，适用 20％的税率计算缴纳个人所得税。

1. 一般情况下财产转让所得应纳税额的计算

财产转让所得应纳税额的计算公式为：

应纳税额＝应纳税所得额×适用税率

＝(收入总额－财产原值－合理费用)×20％

式中的“财产原值”是指有价证券，为买入价以及买入时按照规定缴纳的有关费用，如手续费等；转让建筑物所得为建造费或购进价格以及其他有关费用；转让土地使用权所得为取得土地使用权所支付的金额，开发土地的费用以及其他有关的费用；转让机器设备、车船所得，为购进价格、运输费、安装费以及其他有关费用；其他财产，参照以上办法确定。所谓的合理费用是指卖出财产时按照规定支付的有关费用。

纳税人未提供完整、准确的财产原值凭证，不能正确计算的，由主管机关核定其财产原值。

例 7.12　中国公民李某 2014 年建房一栋，造价 80 000 元，支付有关费用 5 000 元；2014 年，李某将房屋转让，售价 120 000 元，在卖房过程中按规定支付交易等相关费用 4 000 元。计算其转让房屋应纳的个人所得税税额。

有关计算为：

应纳税所得额＝120 000－80 000－5 000－4 000＝31 000(元)

应纳税额＝31 000×20％＝6 200(元)

2. 个人住房转让所得应纳税额的计算

对个人转让住房征收个人所得税中出现了需要进一步明确的问题，为完善征收管理制度，加强征管，根据个人所得税法和税收征收管理法的有关规定精神，国税发[2006]108号文件进一步明确了个人住房转让的征收管理规定。自2006年8月1日起，个人转让住房所得应纳个人所得税的计算具体规定如下。

(1) 以实际成交价格为转让收入。纳税人申报的住房成交价格明显低于市场价格且无正当理由的，征收机关依法有权根据有关信息核定其转让收入，但必须保证各税种计税价格一致。

(2) 纳税人可凭原购房合同、发票等有效凭证，经税务机关审核后，允许从其转让收入中减除房屋原值、转让住房过程中缴纳的税金及有关合理费用。

(3) 纳税人未提供完整、准确的房屋原值凭证，不能正确计算房屋原值和应纳税额的，税务机关可根据《中华人民共和国税收征收管理法》第三十五条的规定，对其实行核定征税，即按纳税人住房转让收入的一定比例核定应纳个人所得税额。具体比例由省级地方税务局或者省级地方税务局授权的地市级地方税务局根据纳税人出售住房的所处区域、地理位置、建造时间、房屋类型、住房平均价格水平等因素，在住房转让收入1％～3％的幅度内确定。

(4) 为方便出售住房的个人依法履行纳税义务，加强税收征管，主管税务机关要在房地产交易场所设置税收征收窗口，个人转让住房应缴纳的个人所得税，应与转让环节应缴纳的营业税、契税、土地增值税等税收一并办理；地方税务机关暂没有条件在房地产交易场所设置税收征收窗口的，应委托契税征收部门一并征收个人所得税等税收。

3. 个人销售无偿受赠不动产应纳税额的计算

为加强房地产交易中个人无偿赠与不动产行为的税收管理，国税发[2006]144号文件规定个人将受赠的不动产对外销售应征收个人所得税。受赠人取得赠与人无偿赠与的不动产后，再次转让该项不动产的，在缴纳个人所得税时，以财产转让收入减除受赠、转让住房过程中缴纳的税金及有关合理费用后的余额为应纳税所得额，按20％的适用税率计算缴纳个人所得税。

(1) 按财产转让所得征。

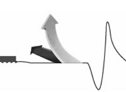
(2) 按财产转让收入减除受赠、转让住房过程中缴纳的税金及有关合理费用后的余额为应纳税所得额，按20％的适用税率计算缴纳个人所得税。

(3) 税务机关不得核定征收，必须严格按照税法规定据实征收。

个人转让住房和受赠住房涉及的其他税金，按相关的规定处理。

4. 自然人转让投资企业股权(份)

自然人转让所投资企业股权(份)(以下简称股权转让)取得所得，按照公平交易价格计算并确定计税依据。计税依据明显偏低且无正当理由的，主管税务机关可采用以下列举的



方法核定。

（1）符合下列情形之一且无正当理由的，可视为计税依据明显偏低。

① 申报的股权转让价格低于初始投资成本或低于取得该股权所支付的价款及相关税费的。

② 申报的股权转让价格低于对应的净资产份额的。

③ 申报的股权转让价格低于相同或类似条件下同一企业同一股东或其他股东股权转让价格的。

④ 申报的股权转让价格低于相同或类似条件下同类行业的企业股权转让价格的。

⑤ 经主管税务机关认定的其他情形。

（2）上述所称正当理由，是指以下情形。

① 所投资企业连续三年以上(含三年)亏损。

② 因国家政策调整的原因而低价转让股权。

③ 将股权转让给配偶、父母、子女、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女、兄弟姐妹以及对转让人承担直接抚养或者赡养义务的抚养人或者赡养人。

④ 经主管税务机关认定的其他合理情形。

对申报的计税依据明显偏低且无正当理由的，可采取以下核定方法。

（1）参照每股净资产或纳税人享有的股权比例所对应的净资产份额核定股权转让收入。

对知识产权、土地使用权、房屋、探矿权、采矿权、股权等合计占资产总额比例达50%以上的企业，净资产额须经中介机构评估核实。

（2）参照相同或类似条件下同一企业同一股东或其他股东股权转让价格核定股权转让收入。

（3）参照相同或类似条件下同类行业的企业股权转让价格核定股权转让收入。

（4）纳税人对主管税务机关采取的上述核定方法有异议的，应当提供相关证据，主管税务机关认定属实后，可采取其他合理的核定方法。

纳税人再次转让所受让的股权的，股权转让的成本为前次转让的交易价格及买方负担的相关税费。

7.2.7 特许权使用费所得应纳税额的计算

特许权使用费所得，是指个人提供专利权、商标权、著作权、非专利技术以及其他特许权的使用权取得的所得。提供著作权的使用权取得的所得不包括稿酬所得。

特许权使用费所得每次收入的确定应以某项使用权的一次转让所取得的收入为一次。如果该次转让取得的收入是分笔支付的，则应将各笔收入相加为一次的收入，计征个人所得税。

特许权使用费所得应纳税额的计算公式如下。

（1）每次收入不足4 000元的计算公式为：

应纳税额＝应纳税所得额×适用税率＝(每次收入额－800)×20%

（2）每次收入额在4 000元以上的计算公式为：



应纳税额＝应纳税所得额×适用税率＝每次收入额×(1－20％)×20％

例 7.13 中国公民叶某发明一项自动化专利技术，2014 年 8 月将该专利的使用权转让给 A 公司，A 公司 8 月支付使用费 6 000 元，9 月支付使用费 9 000 元，9 月，叶某将该项使用权转让给 D 公司，获得转让费收入 8 000 元。

计算叶某转让特许权使用费所得应缴的个人所得税。

计算过程如下。

叶某此项专利技术转让了两次，应分两次所得计算个人所得税。有关计算为：

转让给 A 公司应缴个人所得税税额＝(6 000＋9 000)×(1－20％)×20％
＝2 400(元)

转让给 D 公司应缴个人所得税税额＝8 000×(1－20％)×20％＝1 280(元)

叶某转让此项专利技术共需缴纳个人所得税＝2 400＋1 280＝3 680(元)

7.2.8 财产租赁所得应纳税额的计算

1. 应纳税所得额的确定

财产租赁所得，是指个人出租建筑物、土地使用权、机器设备、车船以及其他财产取得的所得，计算公式为：

财产租赁的应纳税所得额＝每次取得的财产租赁收入－合理费用－费用扣除标准

合理费用包括以下项目。

(1) 纳税人在出租财产过程中缴纳的税金、教育费附加，可凭完税凭证，从财产租赁收入中扣除。

(2) 由纳税人负担的该出租财产实际开支的修缮费用必须是实际发生并能够提供有效准确凭证的支出，以每次扣除 800 元为限，一次扣除不完的，可以继续扣除，直至扣完为止。

费用扣除标准为：每次收入不超过 4 000 元的，可以扣除 800 元；每次收入超过 4 000 元的，可以扣除收入的 20％。财产租赁所得以一个月内取得的收入为一次。

个人将承租房屋转租取得的租金收入，属于个人所得税应税所得，应按“财产租赁所得”项目计算缴纳个人所得税。取得转租收入的个人向房屋出租方支付的租金，凭房屋租赁合同和合法支付凭据允许在计算个人所得税时，从该项转租收入中扣除。《国家税务总局关于个人所得税若干业务问题的批复》(国税函［2002］146 号)有关财产租赁所得个人所得税前扣除税费的扣除次序调整如下。

(1) 财产租赁过程中缴纳的税费。

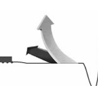
(2) 向出租方支付的租金。

(3) 由纳税人负担的租赁财产实际开支的修缮费用。

(4) 税法规定的费用扣除标准。

2. 应纳税额的计算

财产租赁所得的个人所得税的适用税率为 20％。对于个人按市场价格出租的居民住房



取得的所得，暂减按 10%的税率征收个人所得税。财产租赁所得应纳税额的计算公式为

应纳税额＝应纳税所得额×适用税率

(1) 每次(月)收入额不足 4 000 元的计算公式为：

应纳税所得额＝每次(月)收入额－准予扣除项目－修缮费用(800 元为限)－800 元

(2) 每次收入额在 4 000 元以上的计算公式为：

应纳税所得额＝[每次(月)收入额－准予扣除项目－修缮费用(800 元为限)]×(1－20%)

例 7.14　李辉 2014 年 6 月将其市区内一处闲置的房屋出租给张明全家居住，租期一年。李辉每月取得的租金收入 3 000 元。可提供实际缴纳出租环节营业税等税金完税凭证为每月 210 元。当月由于房屋漏雨发生修缮费用 1 000 元。

计算李辉 6、7 月份分别应纳的个人所得税税额。

有关计算为：

6 月份应纳税额＝(3 000－210－800－800)×10%＝119 (元)

7 月份应纳税额＝(3 000－210－200－800)×10%＝179 (元)

7.2.9　利息、股息、红利、偶然所得、其他所得应纳税额的计算

按照财税[2012]85 号，自 2013 年 1 月 1 日起，个人从上市公司取得的股息、红利所得按以下规定处理。

(1) 个人从公开发行和转让市场取得的上市公司股票，持股期限在 1 个月以内(含 1 个月)的，其股息红利所得全额计入应纳税所得额；持股期限在 1 个月以上至 1 年(含 1 年)的，暂减按 50%计入应纳税所得额；持股期限超过 1 年的，暂减按 25%计入应纳税所得额。

(2) 对证券投资基金从上市公司分配取得的股息、红利所得，按规定计征个人所得税。

利息、股息、红利所得，偶然所得和其他所得，适用比例税率，税率为 20%，应纳税额的计算公式为：

应纳税额＝应纳税所得额×适用税率＝每次收入额×20%

每次收入是指以支付利息、股息、红利、偶然所得和其他所得时取得的收入为一次。

7.2.10　关于捐赠应纳税所得额的规定

个人将其所得通过中国境内的社会团体、国家机关向教育和其他社会公益事业以及遭受严重自然灾害的地区、贫困地区捐赠，捐赠额未超过纳税人申报的应纳税所得额 30%的部分，可以从其应纳税所得额中扣除。

纳税人通过中国人口福利基金会、光华科技基金会的公益、救济性捐赠，可在应纳税所得额的 30%内扣除。

按现行规定为支持社会公益事业发展，个人通过中国金融教育发展基金会、中国国际民间组织合作促进会、中国社会工作协会孤残儿童救助基金管理委员会、中国发展研究基金会、陈嘉庚科学奖基金会、中国友好和平发展基金会、中华文学基金会、中华农业科教



基金会、中国少年儿童文化艺术基金会和中国公安英烈基金会用于公益救济性捐赠，个人在申报应纳税所得额30%以内的部分，准予在计算缴纳个人所得税时税前扣除。

个人通过非营利的社会团体和国家机关向农村义务教育的捐赠，准予在缴纳个人所得税前的所得额中全额扣除。农村义务教育的范围，是政府和社会力量举办的农村乡镇(不含县和县级政府所在地的镇)、村的小学和初中以及属于这一阶段的特殊教育学校。纳税人对农村义务教育与高中在一起的学校的捐赠，也享受此项所得税前扣除。

个人的所得(不含偶然所得和经国务院财政部门确定征税的其他所得)用于资助非关联的科研机构和高等学校研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的研究开发经费，经主管税务机关确定，可以全额在下月(工资、薪金所得)或下次(按次计征的所得)或当年(按年计征的所得)计征个人所得额时，从应纳税所得额中扣除，不足抵扣的，不得结转抵扣。

7.2.11 境外所得的税额扣除

在对纳税人的境外所得征税时，会存在其境外所得已在来源国家或者地区缴税的实际情况。基于国家之间对同一所得应避免双重征税的原则，我国在对纳税人的境外所得行使税收管辖权时，对该所得在境外已纳税额采取了分不同情况从应征税额中予以扣除的做法。

税法规定，纳税义务人从中国境外取得的所得，准予其在应纳税额中扣除已在境外缴纳的个人所得税税额。但扣除额不得超过该纳税义务人境外所得依照我国税法规定计算的应纳税额。

对这条规定需要解释的是以下两方面。

(1) 税法所说的已在境外缴纳的个人所得税税额，是指纳税义务人从中国境外取得的所得，依照该所得来源国家或者地区的法律应当缴纳并且实际已经缴纳的税额。

(2) 税法所说的依照本法规定计算的应纳税额，是指纳税义务人从中国境外取得的所得。区别不同国家或者地区和不同应税项目，依照我国税法规定的费用减除标准和适用税率计算的应纳税额；同一国家或者地区内不同应税项目，依照我国税法计算的应纳税额之和，为该国家或者地区的扣除限额。

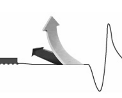
纳税义务人在中国境外一个国家或者地区实际已经缴纳的个人所得税税额，低于依照上述规定计算出的该国家或者地区扣除限额的，应当在中国缴纳差额部分的税款；超过该国家或者地区扣除限额的，其超过部分不得在本纳税年度的应纳税额中扣除，但是可以在以后纳税年度的该国家或者地区扣除限额的余额中补扣，补扣期限最长不得超过5年。

例7.15 某纳税人在同一纳税年度，从A、B两国取得应税收入。其中：在A国一公司任职，取得工资、薪金收入69 600元(平均每月5 800元)，因提供一项专利技术使用权，一次取得特许权使用费收入30 000元，该两项收入在A国缴纳个人所得税5 100元；在B国出版著作，获得稿酬收入(版税)15 000元，并在B国缴纳该项收入的个人所得税1 720元。计算其境外所得的抵扣额。

有关计算为：

(1) A国所纳个人所得税的抵减。

按照我国税法规定的费用减除标准和税率，计算该纳税义务人从A国取得的应税所得



应纳税额，该应纳税额即为抵减限额。

① 工资、薪金所得。该纳税义务人从 A 国取得的工资、薪金收入，应每月减除费用 4 800 元，其余额按 7 级超额累进税率表的适用税率计算应纳税额。

每月应纳税额为：

$$(5\ 800-4\ 800)\times3\%=30(\text{元})$$

全年应纳税额为：30×12＝360(元)

② 特许权使用费所得。该纳税义务人从 A 国取得的特许权使用费收入，应减除 20％的费用，其余额按 20％的比例税率计算应纳税额。

应纳税额：　　　$30\ 000\times(1-20\%)\times20\%=4\ 800(\text{元})$

根据计算结果，该纳税义务人从 A 国取得应税所得在 A 国缴纳的个人所得税额的抵减限额为 5 160 元(360＋4 800)。其在 A 国实际缴纳个人所得税 5 100 元，低于抵减限额，可以全额抵扣，并需在中国补缴差额部分的税款，计 60 元(5 160－5 100)。

(2) B 国所纳个人所得税的抵减。

按照我国税法的规定，该纳税义务人从 B 国取得的稿酬收入，应减除 20％的费用，就其余额按 20％的税率计算应纳税额并减征 30％。计算结果为

$$[15\ 000\times(1-20\%)\times20\%]\times(1-30\%)=1\ 680(\text{元})$$

即其抵扣限额为 1 680 元，该纳税义务人的稿酬所得在 B 国实际缴纳个人所得税 1 720 元，超出抵减限额 40 元，不能在本年度扣除，但可在以后 5 个纳税年度的该国减除限额的余额中补减。

综合上述计算结果，该纳税义务人在本纳税年度中的境外所得，应在中国补缴个人所得税 60 元。其在 B 国缴纳的个人所得税未抵减完的 40 元，可按我国税法规定的前提条件下补减。

(3) 纳税义务人依照税法的规定申请扣除已在境外缴纳的个人所得税税额时，应当提供境外税务机关填发的完税凭证原件。

(4) 为了保证正确计算扣除限额及合理扣除境外已纳税额，税法要求：在中国境内有住所，或者无住所而在境内居住满 1 年的个人，从中国境内和境外取得的所得，应当分别计算应纳税额。

7.3　个人所得税的征收管理

个人所得税的申报纳税办法，有自行申报纳税和代扣代缴两种。

7.3.1　自行申报纳税

自行申报纳税，是由纳税人自行在税法规定的纳税期限内，向税务机关申报取得的应税所得项目和数额，如实填写个人所得税纳税申报表，并按照税法规定计算应纳税额，据此缴纳个人所得税的一种方法。

1. 自行申报纳税的纳税义务人

(1) 自 2006 年 1 月 1 日起，年所得 12 万元以上的。



(2) 从中国境内两处或者两处以上取得工资、薪金所得的。

(3) 从中国境外取得所得的。

(4) 取得应税所得，没有扣缴义务人的。

(5) 国务院规定的其他情形。

其中，年所得12万元以上的纳税人，无论取得的各项所得是否已足额缴纳了个人所得税，均应当按照本办法的规定于纳税年度终了后向主管税务机关办理纳税申报；其他情形的纳税人均应当按照自行申报纳税管理办法的规定，于取得所得后向主管税务机关办理纳税申报。同时需注意的是，年所得12万元以上的纳税人，不包括在中国境内无住所，且在一个纳税年度中在中国境内居住不满1年的个人；从中国境外取得所得的纳税人是指在中国境内有住所，或者无住所而在一个纳税年度中在中国境内居住满1年的个人。

2. 自行申报纳税的内容

年所得12万元以上的纳税人，在纳税年度终了后，应当填写《个人所得税纳税申报表(适用于年所得12万元以上的纳税人申报)》，并在办理纳税申报时报送主管税务机关，同时报送个人有效身份证件复印件以及主管税务机关要求报送的其他有关资料。

(1) 构成12万元的所得包括工资、薪金所得；个体工商户的生产、经营所得；对企事业单位的承包经营、承租经营所得；劳务报酬所得；稿酬所得；特许权使用费所得；利息、股息、红利所得；财产租赁所得；财产转让所得；偶然所得；经国务院财政部门确定征税的其他所得等。

(2) 不包含在12万元中的所得包括以下几方面。

① 免税所得。即省级人民政府、国务院部委、中国人民解放军以上单位，以及外国组织、国际组织颁发的科学、教育、技术、文化、卫生、体育、环境保护等方面的奖金；国债和国家发行的金融债券利息；按照国家统一规定发给的补贴、津贴即《个人所得税法实施条例》第十三条规定的按照国务院规定发放的政府特殊津贴、院士津贴、资深院士津贴以及国务院规定免征个人所得税的其他补贴、津贴；福利金、抚恤金、救济金；保险赔款；军人的转业费、复员费；按照国家统一规定发给干部、职工的安家费、退职费、退休工资、离休工资、离休生活补助费；等等。

② 暂免征税所得。即依照我国有关法律规定应予免税的各国驻华使馆、领事馆的外交代表、领事官员和其他人员的所得；中国政府参加的国际公约、签订的协议中规定免税的所得。

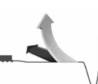
③ 可以免税的来源于中国境外的所得。如按照国家规定单位为个人缴付和个人缴付的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、住房公积金。

(3) 各项所得的年所得的计算方法。

① 工资、薪金所得。按照未减除费用及附加减除费用的收入额计算。

② 劳务报酬所得、特许权使用费所得等。不得减除纳税人在提供劳务或让渡特许权使用权过程中缴纳的有关税费。

③ 财产租赁所得。不得减除纳税人在出租财产过程中缴纳的有关税费；对于纳税人一次取得跨年度财产租赁所得的，全部视为实际取得所得年度的所得。



④ 个人转让房屋所得。采取核定征收个人所得税的，按照实际征收率(1%，2%，3%)分别换算为应税所得率(5%，10%，15%)，据此计算年所得。

⑤ 企业债券利息所得，全部视为纳税人实际取得所得年度的所得。

⑥ 对个体工商户、个人独资企业投资者，按照征收率核定个人所得税的，将征收率换算为应税所得率，据此计算应纳税所得额。合伙企业投资者按照上述方法确定应纳税所得额后，合伙人应根据合伙协议规定的分配比例确定其应纳税所得额；合伙协议未规定分配比例的，按合伙人数平均分配确定其应纳税所得额；对于同时参与两个以上企业投资的，合伙人应将其投资所有企业的应纳税所得额相加后的总额作为年所得。

⑦ 股票转让所得，以 1 个纳税年度内，个人股票转让所得与损失盈亏相抵后的正数为申报所得数额，盈亏相抵为负数的，此项所得按“零”填写。

3. 自行申报纳税的申报期限

(1) 年所得 12 万元以上的纳税人，在纳税年度终了后 3 个月内向主管税务机关办理纳税申报。

(2) 个体工商户和个人独资、合伙企业投资者取得的生产、经营所得应纳的税款，分月预缴的，纳税人在每月终了后 7 日内办理纳税申报；分季预缴的，纳税人在每个季度终了后 7 日内办理纳税申报。纳税年度终了后，纳税人在 3 个月内进行汇算清缴。

(3) 纳税人年终一次性取得对企事业单位的承包经营、承租经营所得的，自取得所得之日起 30 日内办理纳税申报；在 1 个纳税年度内分次取得承包经营、承租经营所得的，在每次取得所得后的次月 7 日内申报预缴。纳税年度终了后 3 个月内汇算清缴。

(4) 从中国境外取得所得的纳税人，在纳税年度终了后 30 日内向中国境内主管税务机关办理纳税申报。

(5) 除以上规定的情形外，纳税人取得其他各项所得须申报纳税的，在取得所得的次月 7 日内向主管税务机关办理纳税申报。

(6) 纳税人不能按照规定的期限办理纳税申报，需要延期的。按照《税收征管法》第二十七条和《税收征管法实施细则》第三十七条的规定办理。

4. 自行申报纳税的申报方式

(1) 纳税人可以采取数据电文、邮寄等方式申报，也可以直接到主管税务机关申报，或者采取符合主管税务机关规定的其他方式申报。纳税人采取邮寄方式申报的，以邮政部门挂号信函收据作为申报凭据，以寄出的邮戳日期为实际申报日期。

(2) 纳税人也可以委托有税务代理资质的中介机构或者他人代为办理纳税申报。

5. 自行申报纳税的申报地点

(1) 在中国境内有任职、受雇单位的，向任职、受雇单位所在地主管税务机关申报。

(2) 在中国境内有两处或者两处以上任职、受雇单位的，选择并固定向其中一处单位所在地主管税务机关申报。

(3) 在中国境内无任职、受雇单位，年所得项目中有个体工商户的生产、经营所得或

者对企事业单位的承包经营、承租经营所得(以下统称生产、经营所得)的，向其中一处实际经营所在地主管税务机关申报。

(4) 在中国境内无任职、受雇单位，年所得项目中无生产、经营所得的，向户籍所在地主管税务机关申报。在中国境内有户籍，但户籍所在地与中国境内经常居住地不一致的，选择并固定向其中一地主管税务机关申报。在中国境内没有户籍的，向中国境内经常居住地主管税务机关申报。

(5) 其他所得的纳税人，纳税申报地点分为以下几种情况。

① 从两处或者两处以上取得工资、薪金所得的，选择并固定向其中一处单位所在地主管税务机关申报。

② 从中国境外取得所得的，向中国境内户籍所在地主管税务机关申报。在中国境内有户籍，但户籍所在地与中国境内经常居住地不一致的，选择并固定向其中一地主管税务机关申报。在中国境内没有户籍的，向中国境内经常居住地主管税务机关申报。

③ 个体工商户向实际经营所在地主管税务机关申报。

④ 个人独资、合伙企业投资者兴办两个或两个以上企业的，区分不同情形确定纳税申报地点：兴办的企业全部是个人独资性质的，分别向各企业的实际经营管理所在地主管税务机关申报；兴办的企业中含有合伙性质的，向经常居住地主管税务机关申报；兴办的企业中含有合伙性质，个人投资者经常居住地与其兴办企业的经营管理所在地不一致的，选择并固定向其参与兴办的某一合伙企业的经营管理所在地主管税务机关申报；除以上情形外，纳税人应当向取得所得所在地主管税务机关申报。

纳税人不得随意变更纳税申报地点，因特殊情况变更纳税申报地点的，须报原主管税务机关备案。

6. 自行申报纳税的申报管理

(1) 主管税务机关应当将各类申报表登载到税务机关的网站上或者摆放到税务机关受理纳税申报的办税服务厅，免费供纳税人随时下载或取用。

(2) 主管税务机关应当在每年法定申报期间，通过适当方式，提醒年所得 12 万元以上的纳税人办理自行纳税申报。

(3) 受理纳税申报的主管税务机关根据纳税人的申报情况，按照规定办理税款的征、补、退、抵手续。

(4) 主管税务机关按照规定为已经办理纳税申报并缴纳税款的纳税人开具完税凭证。

(5) 税务机关依法为纳税人的纳税申报信息保密。

(6) 纳税人变更纳税申报地点须经原主管税务机关批准，并报原主管税务机关备案，原主管税务机关应当及时将纳税人变更纳税申报地点的信息传递给新的主管税务机关。

(7) 主管税务机关对已办理纳税申报的纳税人建立纳税档案，实施动态管理。

7.3.2 代扣代缴纳税

代扣代缴是指按照税法规定负有扣缴税款义务的单位或者个人，在向个人支付应纳税所得时，应计算应纳税额，从其所得中扣出并缴入国库，同时向税务机关报送扣缴个人所



得税报告表。这种方法有利于控制税源、防止漏税和逃税。

根据《个人所得税法》及其实施条例以及《征管法》及其实施细则的有关规定，国家税务总局制定下发了《个人所得税代扣代缴暂行办法》(以下简称《暂行办法》)。自 1995 年 4 月 1 日起执行的《暂行办法》对扣缴义务人和代扣代缴的范围、扣缴义务人的义务及应承担的责任、代扣代缴期限等作了明确规定。

1. 扣缴义务人和代扣代缴的范围

(1) 扣缴义务人。凡支付个人应纳税所得的企业(公司)、事业单位、机关、社团组织、军队、驻华机构、个体户等单位或者个人，为个人所得税的扣缴义务人。

这里所说的驻华机构，不包括外国驻华使领馆和联合国及其他依法享有外交特权和豁免的国际组织驻华机构。

(2) 代扣代缴的范围。扣缴义务人向个人支付下列所得，应代扣代缴个人所得税。

① 工资、薪金所得。

② 对企事业单位的承包经营、承租经营所得。

③ 劳务报酬所得。

④ 稿酬所得。

⑤ 特许权使用费所得。

⑥ 利息、股息、红利所得。

⑦ 财产租赁所得。

⑧ 财产转让所得。

⑨ 偶然所得。

⑩ 经国务院财政部门确定征税的其他所得。

扣缴义务人向个人支付应纳税所得(包括现金、实物和有价证券)时，不论纳税人是否属于本单位人员，均应代扣代缴其应纳的个人所得税税款。这里所说支付，包括现金支付、汇拨支付、转账支付和以有价证券、实物或其他形式的支付等。

2. 扣缴义务人的义务及应承担的责任

(1) 扣缴义务人应指定支付应纳税所得的财务会计部门或其他有关部门的人员为办税人员，由办税人员具体办理个人所得税的代扣代缴工作。

代扣代缴义务人的有关领导要对代扣代缴工作提供便利，支持办税人员履行义务，办税人员或办税人员发生变动时，应将名单及时报告主管税务机关。

(2) 扣缴义务人的法人代表(或单位主要负责人)、财会部门的负责人及具体办理代扣代缴税款的有关人员共同对依法履行代扣代缴义务负法律责任。

(3) 同一扣缴义务人的不同部门支付应纳税所得时，应报办税人员汇总。

(4) 扣缴义务人在代扣税款时，必须向纳税人开具税务机关统一印制的代扣代收税款凭证，并详细注明纳税人姓名、工作单位、家庭住址和居民身份证或护照号码(无上述证件的，可用其他能有效证明身份的证件)等个人情况。对工资、奖金所得和利息、股息、红利所得等，因纳税人数众多、不便一一开具代扣代收税款凭证的，经主管税务机关同



表 7-7　扣缴个人所得税报告表

扣缴义务人编码：□□□□□□□□□□□□□□□□□□□□

扣缴义务人名称(公章)：　　　　　　　　　　　　　　　　金额单位：元(列至角分)

填表日期：　　年　　月　　日

序号	纳税人姓名	身份证照类型	身份证照号码	国籍	所得项目	所得期间	收入额	免税收入额	允许扣除的税费	费用扣除标准	准予扣除的捐赠额	应纳税所得额	税率%	速算扣除数	应扣税额	已扣税额	备注
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
合计										—	—	—	—	—			

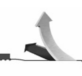
扣缴义务人声明	我声明：此扣缴报告表是根据国家税收法律、法规的规定填报的，我确定它是真实的、可靠的、完整的。 声明人签字：

会计主管签字：　　　　负责人签字：　　　　扣缴单位(或法定代表人)(签章)：

受理人(签章)：　　　　受理日期：　　年　　月　　日　　　　受理税务机关(章)：

国家税务总局监制

本表一式两份，一份扣缴义务人留存，一份报主管税务机关。



意，可不开具代扣代收税款凭证，但应通过一定形式告知纳税人已扣缴税款。纳税人为持有完税依据而向扣缴义务人索取代扣代收税款凭证的，扣缴义务人不得拒绝。扣缴义务人应主动向税务机关申领代扣代收税款凭证，据以向纳税人扣税。非正式扣税凭证，纳税人可以拒收。

(5) 扣缴义务人对纳税人的应扣未扣的税款，其应纳税款仍然由纳税人缴纳，扣缴义务人应承担应扣未扣税款50%以上至3倍的罚款。

(6) 扣缴义务人应设立代扣代缴税款账簿，正确反映个人所得税的扣缴情况，并如实填写《扣缴个人所得税报告表》及其他有关资料。

(7) 关于行政机关、事业单位工资发放方式改革后扣缴个人所得税问题包括以下情况。

① 行政机关、事业单位改革工资发放方式后，随着支付工资所得单位的变化，其扣缴义务人也有所变化。根据《个人所得税法》第八条规定，凡是有向个人支付工薪所得行为的财政部门(或机关事务管理、人事等部门)、行政机关、事业单位均为个人所得税的扣缴义务人。

② 财政部门(或机关事务管理、人事等部门)向行政机关、事业单位工作人员发放工资时应依法代扣代缴个人所得税。行政机关、事业单位在向个人支付与其任职、受雇有关的其他所得时，应将个人的这部分所得与财政部门(或机关事务管理、人事等部门)发放的工资合并计算应纳税额，并就应纳税额与财政部门(或机关事务管理、人事等部门)已扣缴税款的差额部分代扣代缴个人所得税。

3. 代扣代缴期限

扣缴义务人每月所扣的税款应当在次月7日内缴入国库，并向主管税务机关报送《扣缴个人所得税报告表》(表7-7)、代扣代收税款凭证和包括每一纳税人姓名、单位、职务、收入、税款等内容的支付个人收入明细表以及税务机关要求报送的其他有关资料。

扣缴义务人违反上述规定不报送或者报送虚假纳税资料的，一经查实，其未在支付个人收入明细表中反映的向个人支付的款项，在计算扣缴义务人应纳税所得额时不得作为成本费用扣除。

扣缴义务人因有特殊困难不能按期报送《扣缴个人所得税报告表》及其他有关资料的，经县级税务机关批准，可以延期申报。

7.4　个人所得税的纳税会计处理

个人所得税的纳税会计处理，主要包括扣缴义务人代扣代缴个人所得税的核算和个体工商户、个人独资及合伙企业纳税的核算两个方面。

7.4.1　扣缴义务人代扣代缴个人所得税的核算

1. 支付工资、薪金代扣代缴个人所得税

企业作为个人所得税的扣缴义务人，应按规定扣缴该职工应缴纳的个人所得税。企业

为职工代扣代缴个人所得税有两种情况：一是职工自己承担个人所得税，企业只负有扣缴义务；二是企业既承担税款，又负有扣缴义务。第一种情况下，代扣个人所得税时，借记“应付职工薪酬”账户，贷记“应交税费——应交代扣个人所得税”账户。第二种情况下，对企业承担的税款，计提时，借记“管理费用”等账户，贷记“应付职工薪酬”账户；实际支付时，借记“应付职工薪酬”账户，贷记“应交税费——应交代扣个人所得税”账户。

例 7.16 某企业2014年为赵宇、钱宙每月各发工资3 800元。但合同约定，赵宇自己承担个人所得税；钱宙个人所得税由该企业承担，即钱宙收入3 800元为税后所得，月末发工资时，企业会计处理如下。

赵宇应纳个人所得税＝(3 800－3 500)×3％＝9(元)

借：应付职工薪酬	3 800	
贷：库存现金		3 791
应交税费——应交代扣个人所得税		9

由于钱宙工资为税后所得，则需要换算为税前所得，再计算个人所得税。

含税收入额＝(不含税收入额－费用扣除标准×适用税率－速算扣除数)÷(1－税率)

应纳个人所得税＝应纳税所得额×适用税率－速算扣除数

＝(含税收入额－费用扣除标准)×适用税率－速算扣除数

企业应为钱宙承担税款为：

含税收入＝(3 800－3 500×3％)÷(1－3％)＝3 809.28(元)

应纳个人所得税＝(3 809.28－3 500)×3％＝9.28(元)

计提个人所得税时的会计处理如下。

借：管理费用	9.28	
贷：应付职工薪酬		9.28

发放工资时的会计处理如下。

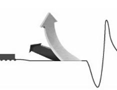
借：应付职工薪酬	3 809.28	
贷：库存现金		3 800
应交税费——应交代扣个人所得税额		9.28

此项业务需要注意的是：一定要将为职工承担的个人所得税部分，记入应付职工薪酬的贷方和相对应的科目中，其目的是体现实际发放工资总额的真实性，这为下一步正确计算企业所得税，做好计税工资项目调整奠定基础。

2. 支付各种费用代扣代缴个人所得税

企业支付给个人的劳务报酬、特许权使用费、稿费、财产租赁费，一般由支付单位作为扣缴义务人向纳税人扣缴税款，并记入该企业的有关期间费用账户。企业在支付上述费用时，借记“无形资产”“管理费用”“财务费用”“销售费用”“应付利润”等账户，贷记“应交税费——应交代扣个人所得税”“库存现金”等账户；实际缴纳时，借记“应交税费——应交代扣个人所得税”账户，贷记“银行存款”等账户。

例 7.18 孙工程师向一家公司提供一项专利使用权，一次取得收入50 000元。孙工



程师应缴纳个人所得税为

应纳税额＝50 000×(1－20％)×20％＝8 000(元)

该公司的账务处理如下：

计提扣缴个人所得税时，

借：无形资产　　50 000

　　贷：应交税费——应交代扣个人所得税　　8 000

　　　　库存现金　　42 000

实际上交扣缴的所得税时，

借：应交税费——应交代扣个人所得税　　8 000

　　贷：银行存款　　8 000

3. 取得代扣代缴手续费时的会计核算

根据有关规定，扣缴义务人扣缴税款取得的 2％的手续费作为扣缴义务人的营业外收入，会计处理如下。

借：银行存款

　　贷：营业外收入

7.4.2　个体工商户、个人独资及合伙企业纳税的核算

个体工商户同企业一样，要按照利润的构成要素计算会计收益，并在会计收益的基础上加减纳税调整项目计算纳税所得，根据纳税所得和适用的税率计算应纳税款。

1. 账户设置

企业应设置“本年应税所得”账户，该账户下设置“本年经营所得”和“应弥补的亏损”两个明细账户。

“本年经营所得”明细账户核算个体工商户、个人独资及合伙企业本年生产经营活动取得的收入扣除成本费用后的余额。如果收入大于应扣除的成本费用总额，即为本年经营所得，在不存在税前弥补亏损的情况下，即为本年应税所得，应由“本年应税所得——本年经营所得”账户转入“留存利润”账户；如果计算出的结果为经营亏损，则应将本年发生的经营亏损由“本年经营所得”明细账户转入“应弥补的亏损”明细账户。

“应弥补的亏损”明细账户核算个体工商户、个人独资及合伙企业发生的，可由生产经营活动所得税前弥补的亏损。当发生亏损时，由“本年经营所得”明细账户转入本明细账户。

个体工商户还应设置“应交税费——应交个人所得税”账户，核算预缴和应缴的个人所得税，以及年终汇算清缴个人所得税的补缴和退回情况。借方登记个体工商户按月预缴及年终补缴的个人所得税；贷方登记全年应缴纳的个人所得税及收到退回的多缴个人所得税。

2. 本年应税所得的核算

年末，个体工商户、个人独资和合伙企业计算本年经营所得时，应将“营业成本”

“营业税金及附加”“销售费用”等账户余额转入“本年应税所得——本年经营所得”账户的借方；将“营业收入”账户的余额转入“本年应税所得——本年经营所得”账户的贷方。

例7.16 某个体工商户，账证比较健全，2014年度营业收入为500 000元，购进原料费为200 000元，缴纳水电费及其他费用合计为4 000元，发生业务招待费5 000元，当年支付4名雇员工资共6 000元。

(1) 计算该个体工商户2014年应纳个人所得税额。

(2) 假设该个体工商户经主管税务机关核定，按照上年实际应缴的个人所得税金额36 000元，确定2014年各月预缴的个人所得税税额，编制有关会计分录。

计算过程如下。

(1) 准予扣除的业务招待费限额＝500 000×0.5‰＝2 500(元)

5 000×60％＝3 000(元)

因为2 500元小于3 000元，所以业务招待费扣除的限额应为2 500元。

(2) 应纳税所得额＝500 000－200 000－4 000－6 000－2 500＝287 500(元)

(3) 应纳个人所得税＝287 500×35％－14 750＝85 875(元)

编制会计分录如下。

(1) 每月预缴个人所得税时

借：应交税费——应交个人所得税　　3 000
　　贷：银行存款　　3 000

(2) 年末，结转本年营业收入和成本费用时

借：营业收入　　500 000
　　贷：本年应税所得——本年经营所得　　500 000
借：本年应税所得——本年经营所得　　212 500
　　贷：营业成本　　206 000
　　　　营业费用　　6 500

(3) 结转经营所得时

借：本年应税所得——本年经营所得　　287 500
　　贷：留存利润　　287 500

(4) 计算出全年应纳的个人所得税时

借：留存利润　　85 875
　　贷：应交税费——应交个人所得税　　85 875

(5) 补缴个人所得税时

借：应交税费——应交个人所得税　　49 875
　　贷：银行存款　　49 875





本章小结

本章主要介绍了个人所得税的税制要素、应纳税额的计算、征收管理以及个人所得税的纳税会计处理。按照我国的个人所得税法，应纳税额的计算采取分项计算的方法，三类十一个征税项目税额计算的基本规则，是本章应当掌握的重点内容。

复习思考题

1. 问答题

(1) 我国个人所得税的纳税人有哪些?

(2) 我国个人所得税的征税范围有哪些?

(3) 现行个人所得税各应税项目的应纳税所得额是如何确定和计算的?

(4) 加成征收个人所得税适用于什么情况?

(5) 个人取得全年一次性奖金或年终加薪，应当如何缴纳个人所得税?

(6) 个人获得的稿酬等所得应当如何缴纳个人所得税?

2. 实务题

(1) 中国公民王某是一家企业的员工，2014 年度收入情况如下。

① 1～12 月份每月取得工资、薪金 15 000 元。

② 5 月份一次取得稿费收入 8 000 元。

③ 6 月份一次取得翻译收入 30 000 元。

④ 7 月份一次取得审稿收入 3 500 元。

⑤ 8 月份取得国债利息收入 655 元。

要求：计算王某取得各项收入应交纳的个人所得税。

(2) 张某初中毕业后即在 A 市开了一家个体餐馆。由于地处黄金地段，再加上张某灵活经营，饭馆多年来一直处于盈利状态，2014 年全年取得以下收入。

① 餐馆营业收入 18 万元。

② 出租房屋，全年租金收入 2.4 万元。

③ 张某与 A 市某一食品加工企业联营，当年分得利润为 2 万元。

④ 全年发生合理的费用共 11.8 万元，上缴各种税费 1.2 万元。

要求：计算张某全年的应纳税额。

(3) 假定 2014 年 3 月 1 日，某个人与事业单位签订承包合同经营招待所，承包期为 3 年。2014 年实现承包经营利润 150 000 元(未扣除含承包人工资报酬)，按合同规定，承包人每年应从承包利润中上缴承包费 30 000 元。

要求：计算承包人 2014 年应纳个人所得税额。

(4) 某人建房一栋，造价 360 000 元，支付费用 50 000 元，该人转让房屋，售价 600 000 元，在卖房过程中按规定支付交易费等有关费用 35 000 元。

要求：计算其应纳个人所得税。

(5) 中国公民李子凌2014年取得下列收入。

① 每月取得工资收入4 000元。

② 2月份出售家庭非唯一的原值为700 000元的住房，取得转让收入860 000元，按规定缴纳其他税费43 000元。

③ 3月份向兰海公司转让专利权取得收入50 000元。

④ 4月份取得工作所在公司的股权分红20 000元。

⑤ 6月份和8月份在报刊上发表2篇文章，分别取得稿酬1 500元、4 500元。

⑥ 9月及11月在A、B两国讲学分别取得收入折合人民币18 000元和35 000元，已分别按收入来源国税法缴纳了个人所得税2 000元和6 000元。

⑦ 10月份购买彩票，中奖20 000元。

⑧ 12月份取得全年一次性奖金48 000元。

要求：计算各项收入应交纳的个人所得税额。

(6) 飞达公司2014年3月有关个人所得税的业务如下。

① 为员工李卓支付工资6 300元。合同约定，员工自己承担个人所得税。

② 某工程师向飞达公司提供一项专利使用权，飞达公司一次支付20 000元，并代扣代缴个人所得税。

要求：计算各项业务的应纳个人所得税额并编制相应的会计分录。

第4篇

其他税种会计



第8章 资源税类及其纳税会计处理

教学目标

本章主要讲述资源税类，包括资源税和城镇土地使用税、土地增值税的税制要素及纳税会计处理。通过本章的学习，应在全面了解这两个税种基本内容的基础上，重点掌握各税的纳税义务人、征税范围、计税依据、应纳税额的计算并能进行相应的会计处理。

教学要求

知识要点	能力要求	相关知识
税制要素	(1) 能够识别我国目前的资源类税及其征收意义 (2) 能够识别纳税的单位和个人 (3) 能够识别纳税义务人何时、何地缴纳税收	(1) 各税的含义及开征目的 (2) 各税的征税范围和纳税义务人 (3) 纳税义务发生时间、纳税期限、纳税地点
应纳税额计算	能够计算纳税人应交资源税、城镇土地使用税、土地增值税税额	(1) 税率的种类及适用 (2) 计税依据的确定 (3) 当期应纳税额的计算
会计处理	能够对企业涉及资源税、城镇土地使用税、土地增值税的基本经济业务进行会计处理	(1) 会计账户的设置 (2) 计算和缴纳税金的账务处理

导入案例

煤炭资源税改革，煤炭企业总体减负

为促进资源节约集约利用和环境保护，推动转变经济发展方式，规范资源税费制度，经2014年9月29日召开的国务院第64次常务会议通过，2014年10月9日财政部、国家税务总局发布《关于实施煤炭资源税改革的通知》，自2014年12月1日起实施煤炭资源税从价计征改革，同时清理相关收费基金。

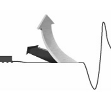
此次煤炭资源税费改革主要包括清理涉煤收费基金，煤炭资源税由从量计征改为从价计征，调整原油、天然气等资源税政策三部分内容。调整煤炭企业资源税，必须以清理收费为前提，将煤炭矿产资源补偿费费率降为零，停止针对煤炭征收价格调节基金，取消煤炭可持续发展基金(山西省)、原生矿产品生态补偿费(青海省)、煤炭资源地方经济发展费(新疆维吾尔自治区)，取缔省以下地方政府违规设立的涉煤收费基金。煤炭资源税由从量计征改为从价计征后，税率结合资源税费规模、企业承受能力、煤炭资源赋存条件等因素，将税率幅度确定为2%～10%，由省、自治区、直辖市人民政府在此幅度内拟订适用税率，现行税费负担较高地区要适当降低负担水平两部门还发布《关于调整原油、天然气资源税有关政策的通知》，将原油、天然气矿产资源适用税率由5%提高至6%。同时增加一些煤炭、原油、天然气资源税减免政策。

据推算，在煤炭资源税改为从价计征后，每吨煤的资源税将高于目前的税负水平，在当前煤炭行业下游需求低迷的背景下，煤炭企业向下游转嫁成本的能力有限，资源税改导致的新增税负很可能主要由煤炭企业承担，从而进一步加重煤企的成本压力，若没有相应的对冲机制，无疑将进一步冲击本已低迷的煤炭行业。因此，在改从量计征为从价计征的“立税”之外，改革的另一项重要内容是清理收费基金。有业内人士甚至指出，“清费”是此次资源税费改革的前提，尤其对于向来有“费大于税”情况的煤炭行业来说更是如此。据统计，目前我国涉煤税费多达109项，其中包含21个税种和88种收费项目。此前煤炭资源税改革一直遭遇阻力，主要是担心煤炭从价计征税率改革将显著增加煤炭产品税负。

业内人士指出，实质上新增加的税负和过去企业承担的各种费的水平应该大体相当，煤炭企业的总体负担并没有大的增加。此次煤炭资源税改革能否降低煤炭企业负担，要看各地方清理其他费用的力度以及最终定下来的税率，而其中的关键在于能否切实做到“清费”。此番资源税改革，将“清费”置于“立税”之前，明确提出要在彻底清理各类地方性行政收费及基金的基础上改革资源税，在取消大部分行政性收费的基础上，将地方政府在资源、能源领域的收入化“费”为“税”。将现行的临时性清费政策予以长效制度化约束，有利于建立更公平透明的市场氛围，遏制行业内乱收费现象，也有利于进一步理顺相关财税体制，为煤炭行业的健康发展确立坚实基础。

从目前实际运行情况来看，2015年1月湖南省煤炭资源税改革后的第一个纳税申报月，全省共组织入库煤炭资源税587.1万元，同比增长38.95%，湖南省煤炭生产企业整体税费负担下降0.65%。安徽省按照煤炭资源税改革总体部署，依据清费立税、减轻负担的原则，取消、停征收费基金，煤炭企业与改革前相比，总体减负461万元，负担下降9.7%。内蒙古鄂尔多斯市预计煤炭企业(含央企)实际税费负担率2015年将比2014年降低4个百分点，煤炭企业减负约92亿元，平均吨煤税费负担降低14.6元；锡林郭勒盟等东部地区煤炭企业预计减负约11亿元，平均吨煤税费负担降低2.6元。黑龙江省适用税率执行国家最低标准2%，改革后煤炭企业每年将减轻税费负担0.2亿元左右，若考虑黑龙江省先行停征煤炭价格调节基金因素，减轻企业负担2.2亿元左右。

财政部和国税总局还表示，下一步将会同有关部门加快推进其他品目资源税从价计征改革，并比照煤炭资源税改革的清费原则，清理规范相关收费基金。同时，根据十八届三中全会决定提出的“逐步将资源税扩展到占用各种自然生态空间”的要求，结合相关资源特点、资源税费性质，逐步将水流等自然资源纳入资源税征收范围。



8.1　资源税及其纳税会计处理

资源税是对在中华人民共和国领域及管辖海域开采《中华人民共和国资源税暂行条例》规定的矿产品或者生产盐(以下称开采或者生产应税产品)的单位和个人，为调节因资源生成和开发条件差异而形成的级差收入而征收的一种税。其开征目的主要是调节由于客观资源条件差异而形成的资源级差收入，以促进国有自然资源合理开发和有效配置。现行资源税的基本规范是 2011 年 9 月 30 日国务院颁布的《中华人民共和国资源税暂行条例》(以下简称《资源税暂行条例》)以及 2011 年 10 月 28 日财政部、国家税务总局公布的《中华人民共和国资源税暂行条例实施细则》(以下简称《资源税实施细则》)，两部文件都于 2011 年 1 月 1 日起实施。资源税条例规定，在中华人民共和国领域及管辖海域开采本条例规定的矿产品或者生产盐(以下称开采或者生产应税产品)的单位和个人为资源税的纳税人，应当依照本条例缴纳资源税。2014 年 10 月 9 日，财政部、国家税务总局发布《关于实施煤炭资源税改革的通知》和《关于调整原油、天然气资源税有关政策的通知》，自 2014 年 12 月 1 日起在全国范围内实施煤炭资源税从价计征改革，同时清理相关收费基金。

8.1.1　资源税税制要素

1. 纳税人和扣缴义务人

1）资源税的纳税人

资源税的纳税人是指在中华人民共和国领域及管辖海域开采应税矿产品或者生产盐的单位和个人。其中，单位是指国有企业、集体企业、私营企业、股份制企业、其他企业和行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位；个人是指个体经营者和其他个人；其他单位及其他个人包括外商投资企业、外国企业及外籍人员。

2）资源税扣缴义务人

资源税的扣缴义务人为独立矿山、联合企业及其他收购未税矿产品的单位。把收购未税矿产品的单位规定为资源税的扣缴义务人，是为了加强资源税的征管。主要是适应税源小、零散、不定期开采、易漏税等税务机关认为不易控管、由扣缴义务人在收购时代扣代缴未税矿产品资源税为宜的情况。

独立矿山是指只有采矿或只有采矿和选矿，独立核算、自负盈亏的单位，其生产的原矿和精矿主要用于对外销售；联合企业是指采矿、选矿、冶炼(或加工)连续生产的企业或采矿、冶炼(或加工)连续生产的企业，其采矿单位一般是该企业的二级或二级以下核算单位；未税矿产品是指资源税纳税人在销售其矿产品时不能向扣缴义务人提供资源税管理证明的矿产品；资源税管理证明是证明销售的矿产品已缴纳资源税或已向当地税务机关办理纳税申报的有效凭证，可以跨省(区、市)使用，它分甲、乙两种，由当地主管税务机关开具，乙种证明适用于个体户、小型采矿销售企业等零散资源税的纳税人，一次一开。

扣缴义务人应当主动向主管税务机关申请办理代扣代缴义务人的有关手续。主管税务机关经审核批准后，发给扣缴义务人代扣代缴税款凭证及报告表。扣缴义务人依法履行代

扣税款时，纳税人不得拒绝，纳税人拒绝的，扣缴义务人应当及时报告主管税务机关，否则，纳税人应缴纳的税款由扣缴义务人负担。

2. 课税范围

从理论上讲，资源税的课税范围应当包括一切开发的自然资源，如矿产资源、森林资源、土地资源、植物资源、海洋资源、动物资源、水资源等，但我国目前资源税的课税范围仅限于矿产品和盐，原则上以开采取得的原料产品或者自然资源的初级产品为课税对象，具体征税范围如下。

1）矿产品

(1) 原油，指开采的天然原油，不包括人造石油。

(2) 天然气，指专门开采或与原油同时开采的天然气。

(3) 煤炭。煤炭应税产品(以下简称应税煤炭)包括原煤和以未税原煤加工的洗选煤(以下简称洗选煤)。

(4) 其他非金属矿原矿，指原油、天然气、煤炭和井矿盐以外的非金属矿原矿，可细分为普通非金属原矿和贵重非金属原矿两类。具体包括宝石及金刚石、玉石、膨润土、石墨、石英砂、萤石、重晶石、毒重石、蛭石、长石、沸石、滑石、白云石、硅灰石、凹凸棒石黏土、高岭土石、耐火黏土、云母、大理石、花岗石、石灰石、菱镁石、天然碱、石膏、硅线石、工业用金刚石、石棉、硫铁矿、自然硫、磷铁矿等。

(5) 黑色金属矿原矿，指纳税人开采后自用或销售的，用于直接入炉冶炼或作为主产品先入选精矿、制造人工矿，最终入炉冶炼的黑色金属矿石原矿，包括铁矿、锰矿石和铬矿石。

(6) 有色金属矿原矿，指铜矿石、铅锌矿石、铝土矿石、钨矿石、锡矿石、锑矿石、钼矿石、镍矿石、黄金矿石等。

2）盐

(1) 固体盐，包括海盐原盐、湖盐原盐和井矿盐。

(2) 液体盐(卤水)，指氯化钠含量达到一定浓度的溶液，是用于生产碱和其他产品的原料。

3. 税目和单位税额

资源税的税目按应税产品品种的类别设置。矿产品按产品类别设置 6 个税目，盐则单独设置一个税目，两个子目，共 8 个征税项目。资源税的税目、税率，依照表 8－1 的《资源税税目税率表》及财政部的有关规定执行；税目、税率的部分调整，由国务院决定。纳税人具体适用的税率，在表 8－1《资源税税目税率表》规定的税率幅度内，根据纳税人所开采或者生产应税产品的资源品位、开采条件等情况，由财政部商国务院有关部门确定；财政部未列举名称且未确定具体适用税率的其他非金属矿原矿和有色金属矿原矿，由省、自治区、直辖市人民政府根据实际情况确定，报财政部和国家税务总局备案。

矿产品等级的划分按《几个主要品种的矿山资源等级表》执行。等级表中未列举名称的，纳税人适用的税额由省、自治区、直辖市人民政府根据纳税人的资源状况，参照表 8－1

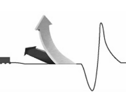


表 8-1　资源税税目税率表

税　　目		税　　率
(1) 原油		销售额的 6%～10%
(2) 天然气		销售额的 6%～10%
(3) 煤炭	原煤	销售额的 2%～10%
	洗选煤	折算后销售额的 2%～10%
(4) 其他非金属矿原矿	普通非金属原矿	每吨或者每立方米 0.5～20 元
	贵重非金属原矿	每千克或者每克拉 0.5～20 元
(5) 黑色金属矿原矿		每吨 2～30 元
(6) 有色金属矿原矿	稀土矿	每吨 0.4～60 元
	其他有色金属原矿	每吨 0.4～30 元
(7) 盐	固体盐	每吨 10～60 元
	液体盐	每吨 2～10 元

《资源税税目税率明细表》和《几个主要品种的矿山资源等级表》确定的邻近矿山的税额标准，在浮动 30%的幅度内核定，并报财政部和国家税务总局备案。

纳税人开采或者生产不同税目的应税产品，应当分别核算不同税目应税产品的销售额或者销售数量；未分别核算或者不能准确提供不同税目应税产品销售额或者销售数量的，从高适用税额。未分别核算或不能准确提供原煤和洗选煤销售额的，一并视同销售原煤缴纳资源税；原油中的稠油、高凝油与稀油划分不清或不易划分的，一律按原油的税额征税。

4. 减免税

资源税贯彻普遍征收、级差调节的原则思想，因此，规定的减免税项目比较少。《资源税暂行条例》规定，有下列情形之一的，减征或者免征资源税。

(1) 开采原油过程中用于加热、修井的原油，以及对油田范围内运输稠油过程中用于加热的原油、天然气，免征资源税。

(2) 纳税人开采或者生产应税产品过程中，因意外事故或者自然灾害等原因遭受重大损失的，由省、自治区、直辖市人民政府酌情决定减税或者免税。

(3) 尾矿再利用的，不再征收。

(4) 地面抽采煤层气，暂不征收。

(5) 对稠油、高凝油和高含硫天然气资源税减征 40%；对三次采油资源税减征 30%；对低丰度油气田资源税暂减征 20%；同时符合上述减税情形的，不能叠加适用。

(6) 衰竭期煤矿(剩余可采储量下降到原设计可采储量的 20%及以下或剩余服务年限不超过 5 年的煤矿)减征 30%；对填充开采置换出来的煤炭减征 50%；同时符合上述减税情形的，不能叠加适用。

（7）国务院规定的其他减税、免税项目。

需要说明的是，纳税人的减税、免税项目，应当单独核算销售额或者销售数量；未单独核算或者不能准确提供销售额或者销售数量的，不予减税或者免税。

5. 申报与缴纳

1）纳税环节

（1）纳税人开采或者生产应税产品直接销售的，在销售环节纳税。

（2）纳税人开采或者生产应税产品，自用于连续生产应税产品的，不缴纳资源税；自用于其他方面的，视同销售，缴纳资源税，在移送使用环节纳税。

（3）由扣缴义务人代扣代缴的，在收购环节由扣缴义务人代扣代缴。

2）纳税义务发生时间

（1）纳税人销售应税产品，纳税义务发生时间依据结算方式而定：纳税人采取分期收款结算方式的，其纳税义务发生时间为销售合同规定的收款日期的当天；纳税人采取预收货款结算方式的，其纳税义务发生时间为发出应税产品的当天；纳税人采取其他结算方式的，其纳税义务发生时间为收讫销售款或取得索取销售款凭据的当天。

（2）纳税人自产自用应税产品的纳税义务发生时间为移送使用应税产品的当天。

（3）扣缴义务人代扣代缴税款的纳税义务发生时间为支付首笔货款或首次开具支付货款凭据的当天。

3）纳税期限

资源税的纳税期限为1日、3日、5日、10日、15日或者1个月，由主管税务机关根据实际情况具体核定。不能按固定期限计算纳税的，可以按次计算纳税。

纳税人以1个月为一期纳税的，自期满之日起10日内申报纳税；以1日、3日、5日、10日、15日为一期纳税，自期满之日起5日内预缴税款，于次月1日起10日内申报纳税并结清上月税款。

4）纳税地点

纳税义务人应向应税资源开采或生产所在地主管税务机关缴纳，具体实施时应注意以下3点。

（1）纳税人跨省、自治区、直辖市开采或者生产资源税应税产品的纳税人，其下属生产单位与核算单位不在同一省、自治区、直辖市的，对其开采或者生产的应税产品，一律在开采地或者生产地纳税。实行从量计征的应税产品，其应纳税款一律由独立核算的单位按照每个开采地或者生产地的销售量及适用税率计算划拨；实行从价计征的应税产品，其应纳税款一律由独立核算的单位按照每个开采地或者生产地的销售量、单位销售价格及适用税率计算划拨。

（2）纳税人在本省、自治区、直辖市范围内开采或者生产应税产品，纳税地点的调整由省、自治区、直辖市税务机关确定。

（3）扣缴义务人代扣代缴资源税，向收购地主管税务机关缴纳。

5）纳税申报

资源税的纳税人不论本期是否发生应税行为，均应按期进行纳税申报，在规定时间内



向主管税务机关报送。自 2014 年 12 月 1 日煤炭资源税施行从价计征，为适应税制改革，国家税务总局统一修订形成《资源税纳税申报表》(一)和《资源税的税申报表》(二)，均一式两份，一份纳税人留存，一份税务机关留存(表 8 - 2、表 8 - 3)。

表 8 - 2　资源税纳税申报表(一)

(按从价定率办法计算应纳税额的纳税人适用)

税款所属期限：自　　年　　月　　日至　　年　　月　　日

填表日期：　　年　　月　　日

纳税人识别号：□□□□□□□□□□□□□□□□□□□□　　　　金额单位：元角分

栏次	征收品目	征收子目	销售量	销售额	折算率	适用税率或实际征收率	本期应纳税额	减征比例	本期减免税额	减免性质代码	本期已纳税额	本期应补(退)税额
	1	2	3	4	5	6	7	8	9=7×8	10	11	12=7−9−11
合计												

以下由纳税人填写：					
纳税人声明	此纳税申报表是根据《中华人民共和国资源税暂行条例》及其《实施细则》的规定填报的，是真实的、可靠的、完整的。				
纳税人签章		代理人签章		代理人身份证号	
以下由税务机关填写：					
受理人		受理日期	年　月　日	受理税务机关签章	

表 8 - 3　资源税纳税申报表(二)

(按从量定额办法计算应纳税额的纳税人适用)

税款所属期限：自　　年　　月　　日至　　年　　月　　日

填表日期：　　年　　月　　日

纳税人识别号：□□□□□□□□□□□□□□□□□□□□　　　　金额单位：元角分

栏次	征收品目	征收子目	计税单位	销售量	单位税额	本期应纳税额	本期减免销量	本期减免税额	减免性质代码	本期已纳税额	本期应补(退)税额
	1	2	3	4	5	6=4×5	7	8	9	10	11=6−8−10

续表

栏次	征收品目	征收子目	计税单位	销售量	单位税额	本期应纳税额	本期减免销量	本期减免税额	减免性质代码	本期已纳税额	本期应补(退)税额
合计											

以下由纳税人填写：					
纳税人声明	此纳税申报表是根据《中华人民共和国资源税暂行条例》及其《实施细则》的规定填报的，是真实的、可靠的、完整的。				
纳税人签章		代理人签章		代理人身份证号	
以下由税务机关填写：					
受理人		受理日期	年　月　日	受理税务机关签章	

8.1.2　资源税会计处理

1. 资源税的计算

资源税的应纳税额，按照从价定率或者从量定额的办法，分别以应税产品的销售额乘以纳税人具体适用的比例税率或者以应税产品的销售数量乘以纳税人具体适用的定额税率计算。纳税人开采或者生产应税产品，自用于连续生产应税产品的，不缴纳资源税；自用于其他方面的，视同销售，缴纳资源税。

1）计税依据“销售额”的确定

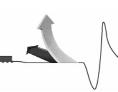
销售额为纳税人销售应税产品向购买方收取的全部价款和价外费用，但不包括收取的增值税销项税额。

价外费用，包括价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费。但不包括下列项目。

（1）同时符合以下条件的代垫运输费用：承运部门的运输费用发票开具给购买方的；纳税人将该项发票转交给购买方的。

（2）同时符合以下条件代为收取的政府性基金或者行政事业性收费：由国务院或者财政部批准设立的政府性基金，由国务院或者省级人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费；收取时开具省级以上财政部门印制的财政票据；所收款项全额上缴财政。

2014 年 12 月 1 日起实施的煤炭资源税从价计征改革，煤炭销售额不含从坑口到车站、



码头等的运输费用，同时清理相关涉煤收费基金。

纳税人以人民币以外的货币结算销售额的，应当折合成人民币计算。其销售额的人民币折合率可以选择销售额发生的当天或者当月 1 日的人民币汇率中间价。纳税人应在事先确定采用何种折合率计算方法，确定后 1 年内不得变更。

纳税人申报的应税产品销售额明显偏低并且无正当理由的、有视同销售应税产品行为而无销售额的，除财政部、国家税务总局另有规定外，按下列顺序确定销售额。

(1) 按纳税人最近时期同类产品的平均销售价格确定。

(2) 按其他纳税人最近时期同类产品的平均销售价格确定。

(3) 按组成计税价格确定。组成计税价格为：

$$组成计税价格＝成本×(1＋成本利润率)÷(1－税率)$$

式中的成本是指应税产品的实际生产成本。式中的成本利润率由省、自治区、直辖市税务机关确定。

2) 计税依据“销售量”的确定

销售数量，包括纳税人开采或者生产应税产品的实际销售数量和视同销售的自用数量。纳税人不能准确提供应税产品销售数量的，以应税产品的产量或者主管税务机关确定的折算比换算成的数量为计征资源税的销售数量。

3) 应纳税额的计算

(1) 采用从价定率计征资源税：

$$应纳税额＝应税产品的销售额×比例税率$$

2014 年 12 月 1 日起，煤炭资源税实行从价计征，洗选煤采用折算率的方法计征应纳资源税额。

$$洗选煤应纳税额＝洗选煤销售额×折算率×比例税率$$

折算率可通过洗选煤销售额扣除洗选环节成本、利润计算，也可通过洗选煤市场价格与其所用同类原煤市场价格的差额及综合回收率计算。折算率有省、自治区、直辖市财税部门或其授权地市级财税部门确定。

(2) 采用从量定额计征资源税：

$$应纳税额＝应税产品的销售数量×单位税额$$

例 8.1　新疆石油管理局某油田某月生产原油 400 000 吨，其中当月销售 200 000 吨；移送所属化工厂进行提炼加工的原油 50 000 吨；另外 150 000 吨尚待销售。当月在采油过程中还回收伴生天然气 2 000 000 立方米，当月全部销售。该油田原油单位不含税售价为每吨 5 000 元，天然气单位不含税售价为每万立方米 1 800 元，该油田当月应纳资源税的有关计算如下。

(1) 经查《资源税税目税额明细表》，该油田原油，天然气的适用税率为产品销售额的 6%。

(2) 应纳税额＝(200 000＋50 000)×5 000×6%＋200×1 800×6%＝75 021 600(元)。

例 8.2　某煤矿某月生产原煤 300 000 吨，其中当月销售 150 000 吨；移送 6 000 吨用于本矿发电和机车等；移送 1 000 吨用于本矿区职工生活；该原煤单位不含税售价为每吨 500 元，该煤矿当月应纳资源税的计算如下。

(1) 经查《资源税税目税额明细表》，该原煤适用税率为产品销售额的2%。

(2) 应纳税额=(150 000+6 000+1 000)×500×2%=1 570 000(元)。

例8.3 某盐场2014年5月生产液体盐5 000 000吨，其中当月对外销售1 800 000吨；移送3 200 000吨加工固体盐800 000吨，当月售出600 000吨；当月用外购液体盐1 000 000吨，加工固体盐300 000吨，本期全部销售。该盐场液体盐的单位税额为2元/吨，固体盐的单位税额为10元/吨。该盐场当月应纳资源税的计算如下。

应纳税额=1 800 000×2+600 000×10+（300 000×10−1 000 000×2）
=10 600 000(元)

2. 资源税的会计处理

1) 账户设置

为反映和监督资源税的计算和缴纳，纳税人应设置“应交税费——应交资源税”账户，贷方记本期应缴纳的资源税，借方记实际缴纳或抵扣的资源税额，贷方余额表示企业应缴而未缴的资源税。在实际生产经营活动中，实际生产情况不同其会计核算方法亦有所不同。

2) 会计核算

(1) 销售应税产品的核算。

企业销售应税产品时，按规定计算出应税产品应缴纳的资源税税额，借记“营业税金及附加”，贷记“应交税费——应交资源税”；实际缴纳税款时，借记“应交税费——应交资源税”，贷记“银行存款”。

例8.4 某油田某月开采原油50 000吨，其中当月销售40 000吨，每吨不含增值税售价为110元，款项已通过银行收讫。该油田原油适用税率为产品销售额的6%。其会计处理如下。

(1) 销售原油，确认收入时

借：银行存款　　5 148 000
　　贷：主营业务收入　　4 400 000
　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　748 000

(2) 计提资源税时

应纳资源税税额=4 400 000×6%=264 000(元)

借：营业税金及附加　　264 000
　　贷：应交税费——应交资源税　　264 000

(3) 实际缴纳资源税时

借：应交税费——应交资源税　　264 000
　　贷：银行存款　　264 000

(2) 自产自用应税产品的核算。

纳税人开采或者生产应税产品，自用于连续生产应税产品的，不缴纳资源税；自用于其他方面的，视同销售，缴纳资源税。

例8.5 某煤矿某月将自产的50吨原煤用于职工食堂使用，原煤每吨不含增值税售



价 110 元，生产成本为每吨 70 元。该煤矿原煤适用的资源税税率为 4%，其会计处理如下。

应纳资源税税额＝50×110×4%＝220(元)

应纳增值税税额＝50×110×13%＝715(元)

借：应付福利费　　6 215

　　贷：主营业务收入　　5 500

　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　715

借：营业税金及附加　　220

　　贷：应交税费——应交资源税　　220

(3) 收购未税矿产品的核算。

按照税法规定，收购未税矿产品的单位为资源税的扣缴义务人。企业应以收购未税矿产品实际支付的收购价款以及代扣代缴的资源税作为收购矿产品的成本。收购未税矿产品时，应按实际支付的收购价款，借记“材料采购”等，贷记“银行存款”等；同时按应代扣代缴的资源税额，借记“材料采购”等，贷记“应交税费——应交资源税”；实际缴纳资源税时，借记“应交税费——应交资源税”，贷记“银行存款”。

例 8.6　某钢铁厂收购铁矿石作为原料炼铁，某月收购某铁矿的未税铁矿石 3 000 吨，每吨不含增值税的购入价格 90 元(含资源税)。该铁矿石适用的单位税额为 10 元/吨。款项以银行存款付讫。

其会计处理如下。

借：材料采购　　270 000

　　应交税费——应交增值税(进项税额)　　45 900

　　贷：银行存款　　285 900

　　　　应交税费——应交资源税　　30 000

(4) 外购液体盐加工固体盐的核算。

按规定企业外购液体盐加工固体盐的，所购入液体盐缴纳的资源税可以抵扣。在会计核算中，购入液体盐时，按所允许抵扣的资源税，借记“应交税费——应交资源税”，按外购价款扣除允许抵扣资源税后的数额，借记“材料采购”等，按应支付的全部价款，贷记“银行存款”“应付账款”等；企业加工成固体盐后，在销售时，按计算出的销售固体盐应缴的资源税，借记“营业税金及附加”，贷记“应交税费——应交资源税”；将销售固体盐应纳资源税扣抵液体盐已纳资源税后的差额上缴时，借记“应交税费——应交资源税”，贷记“银行存款”。

例 8.7　某北方盐业企业 2014 年 7 月购入液体盐 5 000 吨，用以加工固体盐销售，取得的增值税专用发票上注明价款 600 000 元，增值税款 102 000 元。本月全部加工完毕，销售固体盐 4 000 吨，取得不含增值税价款 800 000 元。已知液体盐适用的单位税额为 2 元/吨，固体盐适用的单位税额为 15 元/吨。其会计处理如下。

(1) 购进液体盐支付款项时：

购进液体盐已纳资源税额＝5 000×2＝10 000(元)

借：材料采购　　590 000

应交税费——应交增值税(进项税额)　　102 000
　　　　——应交资源税　　10 000
贷：银行存款　　702 000

(2) 加工成固体盐销售，收到货款时

借：银行存款　　936 000
　贷：主营业务收入　　800 000
　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　136 000

(3) 计算结转销售固体盐应纳的资源税时：

销售固体盐应纳资源税额＝4 000×15＝60 000(元)

借：营业税金及附加　　60 000
　贷：应交税费——应交资源税　　60 000

(4) 计算并缴纳当月应纳的资源税时：

当月实际缴纳资源税额＝60 000－10 000＝50 000(元)

借：应交税费——应交资源税　　50 000
　贷：银行存款　　50 000

8.2　城镇土地使用税及其纳税会计处理

城镇土地使用税是一种级差资源税，是以城镇土地为征收对象，对拥有土地使用权的单位和个人征收的一种税。现行城镇土地使用税的基本规范是 2006 年 12 月 31 日国务院颁布的修订后的《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》(以下简称《城镇土地使用税暂行条例》)，自 2007 年 1 月 1 日起施行。2011 年 1 月 8 日《国务院关于废止和修改部分行政法规的决定》以及 2013 年 12 月 7 日《国务院关于修改部分行政法规的决定》中作了部分修改。

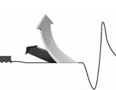
开征城镇土地使用税，有利于通过经济手段加强对土地的管理，变土地的无偿使用为有偿使用，促进合理、节约使用土地，提高土地使用效益；有利于适当调节不同地区、不同地段之间的土地级差收入，促进企业加强经济核算，理顺国家与土地使用者之间的分配关系。

8.2.1　城镇土地使用税税制要素

1. 纳税人

凡在城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人，为城镇土地使用税的纳税人。单位包括国有企业、集体企业、私营企业、股份制企业、外商投资企业、外国企业以及其他企业和事业单位、社会团体、国家机关、军队以及其他单位等；个人包括个体工商户及其他个人。由于在现实经济生活中，使用土地的情况十分复杂，为确保将城镇土地使用税及时、足额地征收入库，根据用地者的不同情况，对纳税人的具体规定如下。

(1) 城镇土地使用税由拥有土地使用权的单位或个人缴纳。



（2）拥有土地使用权的单位或个人不在土地所在地的，其土地的实际使用人和代管人缴纳。

（3）土地使用权未确定或权属纠纷未解决的，其实际使用人纳税。

（4）土地使用权共有的，由共有各方分别纳税。

2. 征税对象和范围

城镇土地使用税针对在城市、县城、建制镇和工矿区内的国家所有和集体所有的土地。

城市、县城、建制镇和工矿区分别按以下标准确认：城市是指国务院批准设立的市；县城是指县人民政府所在地；建制镇是指经省、自治区、直辖市人民政府批准设立的建制镇；工矿区是指工商业比较发达、人口比较集中、符合国务院规定的建制镇标准、但尚未设立建制镇的大中型工矿企业所在地，工矿区的设立须经省、自治区、直辖市人民政府批准。

上述城镇土地使用税的征税范围中，城市的土地包括市区和郊区的土地；县城的土地是指县人民政府所在地的城镇土地，建制镇的土地是指镇人民政府所在地的土地。

建立在城市、县城、建制镇和工矿区以外的工矿企业不需要缴纳城镇土地使用税。

3. 税率

城镇土地使用税采用地区幅度定额税率，即采用有幅度的差别税额，按大、中、小城市和县城、建制镇、工矿区分别规定每平方米土地使用税年应纳税额。具体标准见表8-4。

表8-4　城镇土地使用税税率表

级　别	人口(人)	每平方米税额(元)
大城市	50万以上	1.5～30
中等城市	20万～50万	1.2～24
小城市	20万以下	0.9～18
县城、建制镇、工矿区	—	0.6～12

根据财政部、国家税务总局关于贯彻落实国务院关于修改《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》的决定的通知(财税[2007]9号)，各市、县人民政府要结合本地经济发展水平、土地利用状况和地价水平等，合理划分本地区的土地等级，在省、自治区、直辖市人民政府确定的税额幅度内制定每一等级土地的具体适用税额标准，报省、自治区、直辖市人民政府批准执行。经济发达地区和城市中心区，原则上应按税额幅度的高限确定适用税额标准，经济发达地区如需突破税额幅度上限、进一步提高适用税额标准，须报经财政部、国家税务总局批准。

4. 减免税

根据《城镇土地使用税暂行条例》的规定，下列土地免缴城镇土地使用税。

（1）国家机关、人民团体、军队自用的土地等。

（2）由国家财政部门拨付事业经费的单位自用的土地。

（3）宗教寺庙、公园、名胜古迹自用的土地。

（4）市政街道、广场、绿化地带等公共用地。

（5）直接用于农、林、牧、渔业等生产用地。

（6）经批准开山填海整治的土地和改造的废弃土地，从使用的月份起免缴土地使用税5～10年。

（7）由财政部另行规定免税的能源、交通、水利设施用地和其他用地。

（8）非营利性医疗机构、疾病控制机构和妇幼保健机构等卫生机构自用的土地。

（9）企业办的学校、医院、托儿所、幼儿园等，其用地能与企业其他用地明确区分的，免征城镇土地使用税。

（10）在城镇土地使用税范围内经营采摘、观光农业的单位和个人，其直接用于采摘、观光的种植、养殖、饲养的土地，免征城镇土地使用税。

在城镇土地使用税范围内，利用林场土地兴建度假村等休闲娱乐场所的，其经营、办公和生活用地等应按规定征收城镇土地使用税。

（11）对核电站的核岛、常规岛、辅助厂房和通信设施用地(不包括地下线路用地)，生活、办公用地按规定征收城镇土地使用税，其他用地免征城镇土地使用税。对核电站应税土地在基建期内减半征收城镇土地使用税。

（12）自2013年1月1日至2015年12月31日，对专门经营农产品的农产品批发市场、农贸使用的土地，暂免征收城镇土地使用税。对同时经营其他产品的农产品批发市场、农贸市场使用土地，按其他产品与农产品交易场地面积比例确定征免城镇土地使用税。

（13）自2012年1月1日至2014年12月31日，对物流企业自有的(包括自用和出租)大宗商品仓储设施用地，减按所属土地等级适用税额标准的50%计税。

（14）自2013年1月1日至2015年12月31日，对商品储备管理公司及其直属库承担商品储备业务自用的土地免征城镇土地使用税。

（15）2013年7月4日起，对改造安置住房建设用地免征城镇土地使用税。

（16）2013年1月1日至2015年12月31日，对城市公交站场、道路客运战场的运营用地免征城镇土地使用税。

纳税人缴纳土地使用税确有困难需要定期减免的，由县级以上地方税务机关批准。

5. 征收管理

1）纳税义务发生时间

（1）购置新建商品房，自房屋交付使用之次月起计征城镇土地使用税。

（2）购置存量房，自办理房屋权属转移、变更登记手续，房地产权属登记机关签发房屋权属证书之次月起计征城镇土地使用税。

（3）出租、出借房产，自交付出租、出借房产之次月起计征城镇土地使用税。

（4）以出让或转让方式有偿取得土地使用权的，应由受让方从合同约定交付土地时间



的次月起缴纳城镇土地使用税；合同未约定交付时间的，由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。

(5) 纳税人新征用的耕地，自批准征用之日起满 1 年时开始缴纳城镇土地使用税。

(6) 纳税人新征用的非耕地，自批准征用次月起缴纳城镇土地使用税。

(7) 自 2009 年 1 月 1 日起，纳税人因土地的权利发生变化而依法终止城镇土地使用税纳税义务的，其应纳税款的计算应截止到土地权利发生变化的当月末。

2) 纳税期限

城镇土地使用税按年计算、分期缴纳，缴纳期限由省、自治区、直辖市人民政府确定。各省、自治区、直辖市税务机关结合当地情况，一般分别确定按月、季、半年或一年等不同的期限缴纳。

3) 纳税地点

城镇土地使用税由土地所在地的税务机关征收。如果纳税人使用的土地不属于同一省、自治区、直辖市管辖范围的，由纳税人分别向土地所在地税务机关缴纳；在同一省、自治区、直辖市管辖范围内，纳税人跨地区使用的土地，其纳税地点由省、自治区、直辖市地方税务局确定。

4) 纳税申报

纳税人应依照当地税务机关规定的期限，填写《城镇土地使用税纳税申报表》，将其占用土地的权属、位置、用途、面积和税务机关规定的其他内容，据实向当地税务机关办理纳税申报登记，并提供有关的证明文件资料。纳税人新征用的土地，必须于批准新征用之日起 30 日内申报登记。纳税人如有住址变更、土地使用权属转换等情况，从转移之日起，按规定期限办理申报变更登记。城镇土地使用税的纳税申报表见表 8-5。

表 8-5　城镇土地使用税纳税申报表

填表日期：　年　月　日

纳税人识别号：□□□□□□□□□□□□□□□□□□□□　　金额单位：元(列至角分)

<table>
<tr><td colspan="3">纳税人名称</td><td colspan="5"></td><td colspan="3">税款所属时期</td><td colspan="4"></td></tr>
<tr><td colspan="4">房产坐落地点</td><td colspan="11"></td></tr>
<tr><td rowspan="2">坐落地点</td><td rowspan="2">上期占地面积</td><td rowspan="2">本期增减</td><td rowspan="2">本期实际占地面积</td><td rowspan="2">法定免税面积</td><td rowspan="2">应税面积</td><td colspan="2">土地等级</td><td colspan="2">适用税额</td><td rowspan="2">今年应缴税额</td><td rowspan="2">缴纳次数</td><td colspan="3">本期</td></tr>
<tr><td>Ⅰ</td><td>Ⅱ</td><td>Ⅰ</td><td>Ⅱ</td><td>每次应纳税额</td><td>已纳税额</td><td>应补(退)税额</td></tr>
<tr><td>1</td><td>2</td><td>3</td><td>4=2+3</td><td>5</td><td>6=4-5</td><td>7</td><td>8</td><td>9</td><td>10</td><td>11=7×9+8×10</td><td>12</td><td>13=11÷12</td><td>14</td><td>15=11-14</td></tr>
</table>

续表

<table>
<tr><td rowspan="2">坐落地点</td><td rowspan="2">上期占地面积</td><td rowspan="2">本期增减</td><td rowspan="2">本期实际占地面积</td><td rowspan="2">法定免税面积</td><td rowspan="2">应税面积</td><td colspan="2">土地等级</td><td colspan="2">适用税额</td><td rowspan="2">今年应缴税额</td><td rowspan="2">缴纳次数</td><td colspan="3">本期</td></tr>
<tr><td>Ⅰ</td><td>Ⅱ</td><td>Ⅰ</td><td>Ⅱ</td><td>每次应纳税额</td><td>已纳税额</td><td>应补（退）税额</td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>合计</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="6">如纳税人填报，由纳税人填写以下各栏</td><td colspan="8">如委托代理人填报，由代理人填写以下各栏</td><td>备注</td></tr>
<tr><td colspan="3" rowspan="3">会计主管
（签章）</td><td colspan="3" rowspan="3">纳税人
（公章）</td><td colspan="4">代理人名称</td><td colspan="2"></td><td colspan="2" rowspan="2">代理人
（公章）</td><td rowspan="3"></td></tr>
<tr><td colspan="4">代理人地址</td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td colspan="4">经办人姓名</td><td colspan="2"></td><td>电话</td><td></td></tr>
<tr><td colspan="15">以下由税务机关填写</td></tr>
<tr><td colspan="3">收到申报表日期</td><td colspan="5"></td><td colspan="2">接收人</td><td colspan="5"></td></tr>
</table>

8.2.2 城镇土地使用税会计处理

1. 城镇土地使用税的计算

1）计税依据

城镇土地使用税以纳税人实际占用的土地面积(土地面积计量标准是平方米)为计税依据，依照规定的单位税额，按年计算，分期缴纳。纳税人实际占用的土地面积按下列办法确定。

(1) 凡有由省、自治区、直辖市人民政府确定的单位组织测定土地面积的，以测定的面积为准。

(2) 尚未组织测量，但纳税人持有政府部门核发的土地使用证书的，以证书确认的土地面积为准。

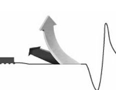
(3) 尚未核发土地使用证书的，应由纳税人申报土地面积，据以纳税，待核发土地使用证以后再作调整。

2）应纳税额的计算

城镇土地使用税的应纳税额依据纳税人实际占用的土地面积和适用单位税额计算。计算公式为：

应纳税额＝实际占用应税土地面积(平方米)×适用税额

如果土地使用权由几方共有的，由共有各方按照各自实际使用的土地面积占总面积的比例，分别计算缴纳土地使用税。



2. 城镇土地使用税的会计处理

1）账户设置

为了正确核算企业的生产经营成果，准确反映城镇土地使用税的计提和解缴情况，企业应在“应交税费”账户下设置“应交土地使用税”明细账户进行核算，同时涉及的会计账户主要有“管理费用”“银行存款”。

2）会计处理

城镇土地使用税计提时，借记“管理费用”账户，贷记“应交税费——应交土地使用税”账户；实际缴纳城镇土地使用税时，借记“应交税费——应交土地使用税”账户，贷记“银行存款”账户。

例 8.8　佳美公司使用土地面积为 20 000 平方米，经税务部门核实，该土地属大城市地区，每平方米单位适用税额为 5 元，计算全年应纳税额及会计处理如下。

年应纳土地使用税税额＝20 000×5＝100 000(元)

（1）计算城镇土地使用税时

借：管理费用　　100 000

　　贷：应交税费——应交土地使用税　　100 000

（2）实际缴纳税款时

借：应交税费——应交土地使用税　　100 000

　　贷：银行存款　　100 000

8.3　土地增值税及其纳税会计处理

土地增值税是对有偿转让国有土地使用权、地上建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人，就其转让房地产取得的增值额征收的一种税。现行土地增值税的基本规范是国务院于 1993 年 12 月 13 日发布了《中华人民共和国土地增值税暂行条例》（以下简称《土地增值税暂行条例》）和财政部于 1995 年 1 月 27 日颁布了《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》。

2006 年 3 月 2 日，财政部和国家税务总局于联合下发的《财政部、国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》（财税[2006] 21 号），2009 年 5 月 12 日国家税务总局又印发的《土地增值税清算管理规程》（国税发[2009] 91 号）。

8.3.1　土地增值税税制要素

1. 纳税义务人

土地增值税的纳税义务人是转让国有土地使用权及地上的一切建筑物及其附着物产权，并取得收入的单位和个人。不论法人与自然人、不论经济性质、不论内外资企业、不论中国公民与外籍人员、不论部门，只要有偿转让房地产，都是土地增值税的纳税义务人。因此，土地增值税的纳税义务人可概括为内外资企业、行政事业单位、中外籍个人等。

2. 征税对象与范围

土地增值税的课税对象是有偿转让国有土地使用权及地上建筑物和其他附着物产权所取得的增值额。应注意区分国有土地使用权转让和国有土地使用权出让，前者属于土地增值税的课税范围，国有土地使用权出让所取得的收入不缴纳土地增值税。

1）国有土地使用权出让与国有土地使用权转让的区别

国有土地使用权出让，是指国家以土地所有者的身份，将土地使用权在一定年限内让与土地使用者，并由土地使用者向国家支付土地使用权出让金的行为，属于土地买卖的一级市场。国有土地使用权出让的出让方为国家，国家凭借土地的所有权向土地使用者收取土地的租金。国有土地使用权出让最高年限依土地的用途而确定。其中，居住用地七十年；工业用地五十年；教育、科技、文化、卫生、体育用地五十年；商业、旅游、娱乐用地四十年；综合或者其他用地五十年。土地使用者在支付全部土地使用权出让金后，应当依照规定办理登记，领取土地使用证，取得土地使用权。土地使用权的出让不属于土地增值税的征税范围。

国有土地使用权转让是指土地使用者通过出让等形式取得土地使用权后，将土地使用权再转让的行为，包括出售、交换和赠与。属于土地买卖的二级市场。未按土地使用权出让合同规定的期限和条件投资开发、利用土地的，土地使用权不得转让。土地使用权转让，其地上的建筑物、其他附着物的所有权随之转让。土地使用权的转让，属于土地增值税的征税范围。

2）土地增值税征税范围的判断标准

土地增值税是对转让国有土地使用权及其地上建筑物和附着物的行为征税。

《土地增值税暂行条例》及其实施细则规定的征税范围是：转让国有土地使用权，地上建筑物及其附着物连同国有土地使用权一并转让。实际工作中，土地增值税的征税范围常以 3 个标准来判定。

（1）转让的土地使用权是否国家所有。土地增值税只对转让国有土地使用权的行为课税，转让非国有土地和出让国有土地的行为均不征税。

（2）土地使用权、地上建筑物及其附着物是否发生产权转让。土地增值税既对转让土地使用权课税，也对转让地上建筑物和其他附着物的产权征税。但对未转让土地使用权、房产产权的行为，如房地产的出租，不征收增值税。

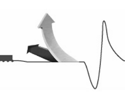
（3）转让房地产是否取得收入。土地增值税只对有偿转让的房地产征税。

3）土地增值税的基本范围

（1）转让国有土地使用权。

“国有土地”是指按照国家法律规定属于国家所有的土地。出售国有土地使用权是指土地使用者通过出让方式，向政府缴纳了土地出让金，有偿受让土地使用权后，仅对土地进行“三通一平”等土地开发，即将“生地变成熟地”，然后直接将空地出售出去。

转让国有土地使用权，征土地增值税；转让集体所有制土地，应先在有关部门办理（或补办）土地使用或出让手续，使之变为国家所有才可转让，并纳入土地增值税的征税范围；自行转让集体土地是一种违法行为。



(2) 地上建筑物及其附着物连同土地使用权一并转让。

地上建筑物及其附着物连同土地使用权一并转让，是指纳税人取得国有土地使用权后，进行房屋开发、建造，然后出售，及即所说的房地产开发。

(3) 存量房地产的买卖。

存量房地产是指已经建成并投入使用的房地产，其房屋所有人将房屋产权和土地使用权一并转让给其他单位和个人。其中，原有土地使用权属于无偿划拨的，还应到土地管理部门补交土地出让金。

上述内容可概括见表 8-6。

表 8-6　土地增值税基本征税范围

基本征税范围	不属于征税范围
(1) 转让国有土地使用权，包括出售、交换和赠与 (2) 地上的建筑物及其附着物连同国有土地使用权一并转让 (3) 存量房地产的买卖	(1) 不包括国有土地使用权出让所取得的行为 (2) 不包括未转让土地使用权、房产产权的行为，如房地产的出租

3) 征税范围的若干具体规定

(1) 以房地产进行投资、联营。对于以房地产进行投资、联营，如果投资、联营的一方(房地产企业除外)以土地(房地产)作价入股进行投资或作为联营条件的，暂免征收土地增值税。但是，投资、联营企业若将上述房地产再转让的，属于征收土地增值税的范围。投资、联营的企业属于从事房地产开发的，或者房地产开发企业以其建造的商品房进行投资和联营的，应当征收土地增值税。

(2) 合作建房。对于一方出地，一方出资金，双方合作建房，建成后分房自用的，暂免征收土地增值税。但是如果建成后转让的，属于征收土地增值税的范围。

(3) 企业兼并转让房地产。在企业兼并中，对被兼并企业将房地产转让到兼并企业中的，暂免征收土地增值税。

(4) 交换房地产。交换房地产行为既发生了房产产权、土地使用权的转移，交换双方又取得了实物形态的收入，按照规定属于征收土地增值税的范围。但个人之间互换自有居住使用房地产的，经当地税务机关核实，可以免征土地增值税。

(5) 房地产抵押。房地产在抵押期间不征收土地增值税，待抵押期满后，视该房地产是否转移产权来确定是否征收土地增值税。对于以房地产抵债而发生房地产产权转让的，属于征收土地增值税的范围。

(6) 房地产出租。房地产出租，不属于征收土地增值税的范围。

(7) 房地产评估增值。房地产评估增值，不属于征收土地增值税的范围。

(8) 国家收回国有土地使用权、征用地上建筑物及附着物，虽然发生了权属的变更，原房地产所有人也取得了收入，但按照《土地增值税暂行条例》有关规定，可以免征土地增值税。

关于土地增值税征税范围的具体判定，见表 8-7。

表 8-7　几种具体事项的土地增值税征税判定表

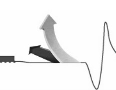
有关事项	是否属于征税范围
(1) 出售	征，包括3种情况：①出售国有土地使用权；②取得国有土地使用权后进行房屋开发建造后出售；③存量房地产买卖
(2) 继承、赠与	继承不征(因为无收入)； 赠与，分2种情况：①公益性赠与、赠与直系亲属或承担直接赡养义务人，不征；②非公益性赠与，征
(3) 出租	不征(因为无权属转移)
(4) 房地产抵押	抵押期不征； 抵押期满偿还债务本息不征； 抵押期满，不能偿还债务，而以房地产抵债，征
(5) 房地产交换	单位之间换房，有收入的征； 个人之间互换自住房不征
(6) 以房地产投资、联营	房地产(房地产企业除外)转让到投资联营企业，暂免征； 将投资联营房地产再转让，征。 投资、联营的企业属于从事房地产开发的，或者房地产开发企业以其建造的商品房进行投资和联营的，征
(7) 合作建房	建成后自用，不征； 建成后转让，征
(8) 企业兼并转让房地产	暂免征收
(9) 代建房	不征 (因为无权属转移)
(10) 房地产重新评估	不征(因为无收入)
(11) 国家收回房地产权	不征
(12) 市政搬迁	不征

3. 税率

土地增值税实行4级超率累进税率，按转让房地产增值比例的大小，分档定率，超率累进，具体税率表见表8-8。

表 8-8　土地增值税四级超率累进税率表

级次	增值额占扣除项目金额的比率	税率	速算扣除系数
1	不超过50%的部分(含50%)	30%	0
2	超过50%～100%的部分(含100%)	40%	5%
3	超过100%～200%的部分(含200%)	50%	15%
4	超过200%的部分	60%	35%



4. 税收优惠

土地增值税的税收优惠包括以下几点。

（1）纳税人建造普通标准住宅出售，增值额未超过扣除项目金额 20%的，免征土地增值税；如果超过 20%的(含 20%)，应就其全部增值额按规定计税。

对于纳税人既建普通标准住宅又搞其他房地产开发的，应分别核算增值额。不分别核算增值额或不能准确核算增值额的，其建造的普通标准住宅不能适用这一免税规定。

对企事业单位、社会团体以及其他组织转让旧房作为公租房房源，且增值额未超过扣除项目金额 20%的，免征土地增值税。

（2）因国家建设需要依法征用、收回的房地产，免征土地增值税。

（3）因城市实施规划、国家建设需要而搬迁，由纳税人自行转让原房地产的，免征土地增值税。

（4）个人因工作调动或改善居住条件而转让原自用住房，经向税务机关申报核准，土地增值税减免优惠如下：①居住满 5 年或 5 年以上的，免税；②居住满 3 年未满 5 年的，减半征税；③居住未满 3 年的，按规定计税。

5. 申报与缴纳

申报与缴纳土地增值税有关的几个问题如下。

1）纳税义务发生时间

（1）以一次交割、付清价款方式转让房地产的，在办理过户、登记手续前一次性缴纳全部税额。

（2）以分期收款方式转让的，先计算出应纳税总额，然后根据合同约定的收款日期和约定的收款比例确定应纳税额。

（3）项目全部竣工结算前转让房地产的分以下两种情况。

① 纳税人进行小区开发建设的，其中一部分房地产项目因先行开发并已转让出去，但小区内的部分配套设施往往在转让后才建成，在这种情况下，税务机关可以对先行转让的项目，在取得收入时预征土地增值税。

② 纳税人以预售方式转让房地产的，对在办理结算和转交手续前就取得的收入，税务机关也可以预征土地增值税。具体办法由各省、自治区、直辖市地方税务局根据当地情况制定。

凡采用预征方法征收土地增值税的，在该项目全部竣工办理清算时，都需要对土地增值税进行清算，根据应征税额和已征税额进行结算，多退少补。

2）纳税期限

纳税人应自转让房地产合同签订之日起 7 日内，向房地产所在地主管税务机关办理纳税申报，同时提交相关资料。

（1）房地产开发企业应向税务机关提交以下资料。

① 房屋及建筑物产权、土地使用权证书。

② 土地转让、房产买卖合同。

③ 房地产评估报告。

④ 与转让房地产有关的资料。

(2) 非房地产开发公司还需要提供与转让房地产有关的税金的完税凭证。纳税人发生下列转让行为的，还应从签订房地产转让合同之日起7日内，到房地产所在地主管税务机关备案。

① 因国家建设需要依法征用、收回的房地产，纳税人因此得到经济补偿的。

② 因城市实施规划、国家建设的需要而搬迁，由纳税人自行转让其房地产的。

③ 转让原有住房的。

3) 纳税地点

土地增值税的纳税地点为房地产所在地(即房地产坐落地)主管税务机关。如果纳税人转让的房地产坐落在两个或两个以上地区的，应按房地产所在地分别申报纳税。

实际工作中，纳税地点的确定又可分为两种情况。

(1) 纳税人是法人时，转让房地产坐落地与其机构所在地或经营所在地一致的，应在办理税务登记的原管辖税务机关申报纳税；如果不一致的，则应在房地产坐落地的税务机关申报纳税。

(2) 纳税人是自然人时，转让房地产坐落地与其居住所在地一致的，应在住所所在地税务机关申报纳税；如果不一致的，则应在办理过户手续所在地的税务机关申报纳税。

纳税人应按照税务机关核定的税额及规定的期限缴纳土地增值税。纳税人没有依法缴纳土地增值税，土地管理部门、房产管理部门可以拒办权属变更手续。

4) 纳税申报表

土地增值税的纳税申报表见表8-9和表8-10。

表8-9　土地增值税纳税申报表

(从事房地产开发的纳税人适用)

税款所属时间：　　年　　月　　日　　　　　　填表日期：　　年　　月　　日

纳税人编码：　　　　　　金额单位：人民币元　　　　　　面积单位：平方米

纳税人名称		项目名称		项目地址			
类　别		经济性质		纳税人地址		邮政编码	
开户银行		银行账号		主管部门		电　话	

项　目		行次	金　额
一、转让房地产收入总额 1=2+3		1	
其中	货币收入	2	
	实物收入及其他收入	3	
二、扣除项目金额合计 4=5+6+13+16+20		4	
1. 取得土地使用权所支付的金额		5	
2. 房地产开发成本 6=7+8+9+10+11+12		6	
其中	土地征用及拆迁补偿费	7	
	前期工程费	8	
	建筑安装工程费	9	



续表

项　　目		行次	金　　额
其中	基础设施费	10	
	公共配套设施费	11	
	开发间接费用	12	
3. 房地产开发费用 13＝14＋15		13	
其中	利息支出	14	
	其他房地产开发费用	15	
4. 与转让房地产有关的税金等 16＝17＋18＋19		16	
其中	营业税	17	
	城市维护建设税	18	
	教育费附加	19	
5. 财政部规定的其他扣除项目		20	
三、增值额 21＝1－4		21	
四、增值额与扣除项目金额之比(%)22＝21÷4		22	
五、适用税率(%)		23	
六、速算扣除系数(%)		24	
七、应缴土地增值税税额 25＝21×23－4×24		25	
八、已缴土地增值税税额		26	
九、应补(退)土地增值税税额 27＝25－26		27	

如纳税人填报，由纳税人填写以下各栏		如委托代理人填报，由代理人填写以下各栏				备注
会计主管（签章）	纳税人（公章）	代理人名称		代理人（公章）		
		代理人地址				
		经办人姓名		电话		

以下部分由主管税务机关负责填写			
收到申报表日期		接收人	

表 8－10　土地增值税纳税申报表

（非从事房地产开发的纳税人适用）

税款所属时间：　　年　　月　　日　　　　　　　　填表日期：　年　　月　　日

纳税人编码：　　　　　　　　金额单位：人民币元　　　　　　　　面积单位：平方米

纳税人名称		项目名称		项目地址			
业　　别		经济性质		纳税人地址		邮政编码	
开户银行		银行账号		主管部门		电　　话	

项　　目	行次	金　　额
一、转让房地产收入总额 1＝2＋3	1	

续表

项　　目		行次	金　　额
其中	货币收入	2	
	实物收入及其他收入	3	
二、扣除项目金额合计 4＝5＋6＋9		4	
1. 取得土地使用权所支付的金额		5	
2. 旧房及建筑物的评估价格 6＝7×8		6	
其中	旧房及建筑物的重置成本价	7	
	成新度折扣率	8	
3. 与转让房地产有关的税金等 9＝10＋11＋12＋13		9	
其中	营业税	10	
	城市维护建设税	11	
	印花税	12	
	教育费附加	13	
三、增值额 14＝1－4		14	
四、增值额与扣除项目金额之比(%)15＝14÷4		15	
五、适用税率(%)		16	
六、速算扣除系数(%)		17	
七、应缴土地增值税税额 18＝14×16－4×17		18	

<table>
<tr><td colspan="2">如纳税人填报，由纳税人填写以下各栏</td><td colspan="4">如委托代理人填报，由代理人填写以下各栏</td><td>备注</td></tr>
<tr><td rowspan="3">会计主管
（签章）</td><td rowspan="3">纳税人
（公章）</td><td>代理人名称</td><td></td><td colspan="2" rowspan="2">代理人
（公章）</td><td rowspan="3"></td></tr>
<tr><td>代理人地址</td><td></td></tr>
<tr><td>经办人姓名</td><td></td><td>电话</td><td></td></tr>
<tr><td colspan="7">以下部分由主管税务机关负责填写</td></tr>
<tr><td>收到申报表日期</td><td colspan="2"></td><td colspan="2">接收人</td><td colspan="2"></td></tr>
</table>

8.3.2 土地增值税会计处理

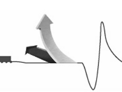
1. 土地增值税的计算

1）计税依据的确定

土地增值税的计税依据是纳税人转让房地产所得的增值额。转让房地产所得的增值额，是纳税人转让房地产的收入额减除税法规定的扣除项目金额后的余额。

（1）收入额的确定。

纳税人转让房地产所取得的收入，是指包括货币收入、实物收入和其他收入在内的全



部价款及有关的经济利益。

（2）扣除项目及其金额。

在确定房地产转让的增值额和计算缴纳土地增值税时，允许从房地产转让收入总额中扣除的项目及其金额，根据转让项目的性质不同，可进行如下划分(表8-11)。

表8-11　允许扣除项目归类

转让项目的性质	扣除项目	备注
新建房地产转让	①取得土地使用权所支付的金额 ② 房地产开发成本 ③ 房地产开发费用 ④ 转让环节缴纳的税金 ⑤ 财政部规定的其他扣除项目	如果是房地产企业，则扣除项目有5项； 如果是非房地产企业，则扣除项目只有前4项
存量房地产转让	⑥ 房屋及建筑物的评估价格 评估价格＝重置成本价×成新度折扣率 ① 取得土地使用权所支付的金额 ④ 转让环节缴纳的税金	如果转让的是房屋建筑物，则扣除项目有3项； 如果转让的是土地，则扣除项目只有①④ 项； 两者的差别是房屋的评估价格

① 取得土地使用权所支付的金额。包括纳税人为取得土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定缴纳的有关费用之和。

② 房地产开发成本。它指纳税人开发房地产项目实际发生的成本。这些成本允许按交易发生数扣除，主要包括土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、公共配套设施费、开发间接费用等。

③ 房地产开发费用。它是指与房地产开发项目有关的销售费用、管理费用、财务费用。根据新会计制度的规定，与房地产开发有关的费用直接计入当年损溢，不按房地产项目进行归集或分摊。为了便于计算操作，土地增值税实施细则对有关费用的扣除，尤其是财务费用中的数额较大利息支出扣除，作了较为详细的规定。

第一，能够按转让房地产项目计算分摊利息支出，并能提供金融机构的贷款证明的：

房地产开发费用＝利息＋(取得土地使用权所支付的金额＋房地产开发成本)×5%以内

第二，不能按转让房地产项目计算分摊利息支出，或不能提供金融机构贷款证明的：

房地产开发费用＝(取得土地使用权所支付的金额＋房地产开发成本)×10%以内

第三，房地产开发企业既向金融机构借款，又有其他借款的，其房地产开发费用计算扣除时不能同时适用上述两项。

第四，土地增值税清算时，已经计入房地产开发成本的利息支出，应调整至财务费用中计算扣除。

需要注意的是：计算扣除的具体比例由省、自治区、直辖市人民政府决定；利息的上浮幅度按国家的有关规定执行，超过上浮幅度的部分不允许扣除，超过贷款期限的利息部分和加罚的利息也不允许扣除。

④ 转让环节缴纳的税金。主要是指在转让房地产时缴纳的营业税、印花税、城市维

护建设税，教育费附加也可视同税金扣除。其中，允许扣除的印花税，是指在转让房地产时缴纳的印花税，房地产开发企业在转让房地产时缴纳的印花税因列入管理费用，不得在此扣除。房地产开发企业以外的其他纳税人在计算土地增值税时，允许扣除在转让房地产环节缴纳的印花税。

⑤ 财政部规定的其他扣除项目。《土地增值税条例实施细则》规定，对从事房地产开发的纳税人可按规定，加计20%的扣除，用公式为：

加计扣除费用=(取得土地使用权支付的金额+房地产开发成本)×20%

需特别指出的是：此条优惠只适用于从事房地产开发的纳税人，其他纳税人不适用，即使是从事房地产开发的纳税人，如果取得土地使用权后未进行任何开发与投入就将土地使用权转让，也不允许扣除20%的加计费用。

⑥ 旧房及建筑物的评估价格。它是指在转让已使用的房屋及建筑物时，由政府批准设立的房地产评估机构评定的重置成本价乘以成新度折扣率后的价格。评估价格须经当地税务机关确认。

转让旧房屋及建筑物的评估价格、取得土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定缴纳的有关费用及在转让环节缴纳的税金等，可以在计征土地增值税时扣除。对取得土地使用权时未支付地价款或不能提供已支付的地价款凭据的，在计征土地增值税时不允许扣除。

纳税人在转让旧房及建筑物时，因计算纳税需要对房地产进行评估，其支付的评估费用允许在计算土地增值税时予以扣除。但是，对纳税人因隐瞒、虚报房地产成交价等情形而按房地产评估价格计算征收土地增值税时发生的评估费用，则不允许在计算土地增值税时予以扣除。

纳税人转让旧房及建筑物，凡不能取得评估价格，但能提供购房发票的，经当地税务部门确认，扣除项目的金额可按发票所载金额并从购买年度起至转让年度止每年加计5%计算。对纳税人购房时缴纳的契税，凡能提供契税完税凭证的，准予作为“与转让房地产有关的税金”予以扣除，但不作为加计5%的基数。

对于转让旧房及建筑物，既没有评估价格，又不能提供购房发票的，地方税务机关可以实行核定征收。

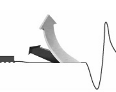
(3) 增值额的确定。

土地增值税纳税人转让房地产所取得的收入减除规定的扣除项目金额后的余额，为增值额。

计算土地增值税是以增值额与扣除项目金额的比率大小按所适用的累进税率计算征收的。增值额与扣除项目金额的比率越大，适用的税率越高，缴纳的税款越多，因此，准确核算增值额是很重要的。当然准确核算增值额，还需要有准确的房地产转让收入额和扣除项目的金额。在实际房地产交易活动中，有些纳税人由于不能准确提供房地产转让价格或扣除项目金额，致使增值额不准确，直接影响应纳税额的计算和缴纳。因此，纳税人有下列情形之一的，按照房地产评估价格计算征收。

① 隐瞒、虚报房地产成交价格的。

② 提供扣除项目金额不实的。



③ 转让房地产的成交价格低于房地产评估价格，又无正当理由的。

隐瞒、虚报房地产成交价格，应由评估机构参照同类房地产酌市场交易价格进行评估，税务机关根据评估价格确定转让房地产的收入；提供扣除项目金额不实的，应由评估机构按照房屋重置成本价乘以成新度折扣率计算的房屋成本价和取得土地使用权时的基准地价进行评估，税务机关根据评估价格确定扣除项目金额；转让房地产的成交价格低于房地产评估价格，又无正当理由的，由税务机关参照房地产评估价格确定转让房地产的收入。“房地产评估价格”，是指由政府批准设立的房地产评估机构根据相同地段、同类房地产进行综合评定的价格。

2）应纳税额的计算

土地增值税按照纳税人转让房地产所取得的增值额和规定的税率计算征收。土地增值税的基本计算公式为

$$应纳土地增值税＝土地增值额×适用税率$$

$$土地增值额＝转让房地产的总收入－扣除项目金额$$

由于土地增值税实行超率累进税率，若土地增值额超过扣除项目金额50%以上时，同时适用两档或两档以上税率，就需要分档计算。因此，只有先计算出增值率，即增值额占扣除项目金额的比例后，才能确定适用税率，计算应纳税额。其计算公式为：

$$增值率＝(增值额÷扣除项目金额)×100\%$$

$$应纳税额＝\sum(每级距的土地增值额×适用税率)$$

上述方法要分段计算、汇总合计，比较烦琐，因此，在实际工作中，一般采用速算扣除法计算，计算公式为：

$$应纳税额＝土地增值额×适用税率－扣除项目金额×速算扣除系数$$

例 8.9　2014 年 4 月 30 日，某房地产开发公司转让写字楼一幢，共取得转让收入 5 000 万元，公司即按税法规定缴纳了有关税金(营业税税率 5%，城建税等其他税金 25 万元)。已知该公司为取得土地使用权而支付的地价款和按国家统一规定交纳的有关费用为 500 万元；投入房地产开发成本为 1 500 万元；房地产开发费用中的利息支出为 120 万元(能够按转让房地产项目计算分摊并提供金融机构证明)，比按银行同类同期贷款利率计算的利息多出 10 万元。另知写字楼所在地政府规定的其他房地产开发费用的计算扣除比例为 5%，请计算该公司转让此楼应纳的土地增值税税额。

方法一：采用基本计算方法。

(1) 确定转让房地产的收入：转让收入为 5 000 万元。

(2) 确定转让房地产的扣除项目金额如下。

① 取得土地使用权所支付的金额为 500 万元。

② 房地产开发成本为 1 500 万元。

③ 房地产开发费用为：(120－10)＋(500＋1 500)×5%＝110＋100＝210(万元)。

④ 与转让房地产有关的税金为：5 000×5%＋25＝250＋25＝275(万元)。

⑤ 从事房地产开发的加计扣除为：(500＋1 500)×20%＝400(万元)。

⑥ 转让房地产的扣除项目金额合计为：500＋1 500＋210＋275＋400＝2 885(万元)。

(3) 计算转让房地产的增值额为：5 000－2 885＝2 115(万元)。

(4) 计算增值额与扣除项目金额的比率为：2 115÷2 885×100%=73.3%。

(5) 计算应纳土地增值税税额如下。

① 增值额未超过扣除项目金额50%的部分，其税额为2 885×50%× 30%=432.75(万元)。

② 增值额超过扣除项目金额50%，未超过100%的部分，其税额为(2 115－2 885×50%)× 40%=269(万元)。

③ 应纳土地增值税税额是432.75+269=701.75(万元)。

方法二：采用速算扣除法。

步骤(1)～(4)同方法一。

(5) 应纳土地增值税税额=2 115×40%－2 885×5%=701.75(万元)。

2. 土地增值税的会计处理

1) 账户设置

企业应在“应交税费”科目下设“应交土地增值税”明细科目，专门用来核算土地增值税的发生和缴纳情况，其贷方反映企业计算的应交土地增值税，其借方反映企业实际缴纳的土地增值税，余额在贷方，反映企业应交而未交的土地增值税。预交土地增值税的企业，“应交税费——应交土地增值税”科目的借方余额包括预交的土地增值税。

2) 会计处理

(1) 企业转让土地使用权应交的土地增值税，土地使用权与地上建筑物及其附着物一并在“固定资产”等科目核算时，

借：固定资产清理

　　贷：应交税费——应交土地增值税

(2) 土地使用权在“无形资产”科目核算时，

借：银行存款(实际收到的金额)

　　贷：应交税费——应交土地增值税

　　　　无形资产(无形资产的账面余额)

　　　　借贷方的差额记入“营业外支出”“营业外收入”

(3) 实际缴纳土地增值税时，

借：应交税费——应交土地增值税

　　贷：银行存款



本章小结

本章主要介绍了资源税类，包括资源税、城镇土地使用税和土地增值税共三个税种的税制要素，以及各自的会计核算方法。

资源税是对在我国领域及管辖海域从事应税矿产品开采及生产盐的单位和个人，为调节因资源生成和开发条件差异而形成的级差收入而征收的一种税。资源税的税目按应税产品品种的类别



设置。矿产品按产品类别设置 6 个税目，盐则单独设置一个税目，两个子目，共 8 个征税项目。通过设置“应交税费——应交资源税”账户来反映和监督资源税的计算和缴纳，其具体会计核算方法因实际生产情况不同亦有所不同。

城镇土地使用税是以城镇土地为征收对象，对拥有土地使用权的单位和个人征收的一种级差资源税，征税范围包括城市、县城、建制镇和工矿区内的国家所有和集体所有的土地，税率是定额税率。通过设置“应交税费——应交土地使用税”账户来反映城镇土地使用税的计提和解缴，同时涉及的会计账户主要有“管理费用”“银行存款”。

土地增值税是对有偿转让国有土地使用权及地上建筑物和其他附着物产权，取得增值收入的单位和个人征收的一种税。我国土地增值税的特点是以转让房地产的增值额为计税依据、征税面比较广、实行超率累进税率、实行按次征收。企业转让土地使用权应交的土地增值税，土地使用权与地上建筑物及其附着物一并在“固定资产”等科目核算时，应交土地增值税通过“固定资产清理”科目核算；土地使用权在“无形资产”科目核算时，应交土地增值税通过“无形资产”科目核算。

复习思考题

1. 问答题

（1）简述国家征收资源税的意义。

（2）资源税的纳税范围有哪些？计税依据是什么？如何计算资源税税额？

（3）如何进行资源税的会计处理？

（4）国家开征城镇土地使用税的目的？

（5）城镇土地使用税的基本内容是什么？会计处理如何进行？

（6）土地增值税的纳税人和征税范围有哪些？增值额如何确定？如何计算土地增值税税额？会计核算的账户是什么？

2. 实务题

（1）位于县城的某原煤生产企业为增值税一般纳税人，2014 年 12 月发生以下业务。

① 开采原煤 10 000 吨。采取分期收款方式销售原煤 9 000 吨，购销合同约定，本月应收取 1/3 的价款。另支付运费 6 万元、装卸费 2 万元，取得公路内河货运发票。

② 为职工宿舍供暖，使用本月开采的原煤 200 吨；另将本月开采的原煤 500 吨无偿赠送给某有长期业务往来的客户。

③ 销售开采原煤过程中产生的天然气 125 千立方米，取得不含销售额 25 万元。

假设该原煤每吨不含税售价为 500 元，适用资源税税率为 4%，天然气资源税的税率为 10%。

要求：计算该企业当月应缴纳的资源税，并编制与资源税相应的会计分录。

（2）某盐厂 10 月份销售固体盐 1 280 吨，用于职工福利 52 吨，该固体盐单位成本为 26 元，单位售价 95 元，单位税额为 15 元/吨。

要求：计算该盐厂应纳的资源税税额并进行会计处理。

(3) 某纳税人本期以自产液体盐 50 000 吨和外购液体盐 10 000 吨(每吨已缴纳资源税 5 元)加工固体盐 12 000 吨对外销售，取得销售收入 600 万元。已知固体盐税额为每吨 30 元，计算该纳税人本期应缴纳资源税。

(4) 某企业实际占用土地面积 30 000 平方米，其中 4 000 平方米为厂区以外的绿化区，企业医院占地 600 平方米。当地政府规定其占地的城镇土地使用税税额为每平方米 2 元。

要求：计算该企业当年应纳的城镇土地使用税并进行会计处理。

(5) 某房地产开发公司 4 月份转让一块已开发的土地使用权，取得转让收入 1 400 万元，为取得土地使用权所支付金额 320 万元，开发土地成本 65 万元，开发土地的费用 21 万元，应纳有关税费 77.7 万元。该企业不能按转让房地产项目计算分摊利息支出。

要求：计算该企业应纳的土地增值税税额及纳税的会计处理。

(6) 某房地产开发公司受让一宗土地使用权，支付转让方地价款 8 000 万元。使用受让土地 60%(其余 40%尚未使用)的面积开发建造一栋写字楼并全部销售。在开发过程中，根据建筑承包合同支付给建筑公司的劳务费和材料费共计 6 200 万元，开发销售期间发生管理费用 700 万元、销售费用 400 万元、利息费用 500 万元(只有 70%能够提供金融机构的证明)。(说明：其他开发费用扣除比例为 4%，契税税率为 3%)

要求：

① 计算该房地产开发公司土地增值额时可扣除的地价款和契税。

② 计算该房地产开发公司土地增值额时可扣除的开发成本。

③ 计算该房地产开发公司土地增值额时可扣除的开发费用。

(7) 某国有企业 2012 年 5 月在市区购置一栋办公楼，支付价款 8 000 万元。2014 年 5 月，该企业将办公楼转让，取得收入 10 000 万元，签订产权转移书据。办公楼经税务机关认定的重置成本价为 12 000 万元，成新率 70%。

要求：计算该企业在缴纳土地增值税时的增值额。



财产和行为税及其纳税会计处理

教学目标

本章简要讲述包括房产税、车船税、印花税、契税等财产和行为税的基本内容、计算方法及其会计处理。通过本章学习应该掌握这些税种的基本内容，并能够计算应纳税额和进行会计处理。本章的学习要点是这些税的纳税人、征税对象、税率和计算方法。

教学要求

知识要点	能力要求	相关知识
纳税人	(1) 能够认识开征财产和行为税的必要性 (2) 能够识别财产和行为税的纳税义务人 (3) 能够识别纳税义务人何时、何地缴纳财产和行为税	(1) 财产和行为税的含义及分类 (2) 财产和行为税的征税范围和纳税义务人 (3) 纳税义务发生时间、纳税期限、纳税地点
征税对象及应纳税额的计算	(1) 能够掌握开征财产和行为税的征税对象 (2) 能够掌握应纳税额的计算	(1) 财产和行为税的征税对象及范围 (2) 财产和行为税应纳税所得额的计算 (3) 财产和行为税应纳税额的计算
会计核算	能够对企业涉及财产和行为税的基本经济业务进行会计处理	(1) 会计科目的设置 (2) 确认税款的账务处理 (3) 缴纳税金的账务处理

导入案例

沪、渝试点映射我国房产税改革动向

随着我国房地产市场的快速发展，已有的房产税制在很多方面表现出滞后的特征。2010 年 5 月 31 日，国务院同意国家发展改革委《关于 2010 年深化经济体制改革重点工作的意见》中提出，将逐步推进房产税改革。同年 12 月中旬，财政部税政司公开表示“十二五”期间将稳步推进房产税改革，而房产税也将于 2011 年年初于上海、重庆试点。2011 年 1 月 27 日，上海、重庆正式宣布由次日起开始试点房产税，并公布了房产税征收细则。沪、渝试点房产税改革的特点体现在以下 4 个方面。

1. 扩大房产税的征税范围

1）1986 年颁布《中华人民共和国房产税暂行条例》(简称“原条例”)的征收范围

仅限于城市、县城、建制镇和工矿区的房产，不包括农村房产；房产税的征收有失公允，政府机关、军队组织、事业团体、个人居住房等被列为免税对象，不在征税范围之内。

2)《上海市开展对部分个人住房征收房产税试点的暂行办法》(简称“上海暂行办法”)的征收范围

自 2011 年 1 月 28 日起对上海居民家庭新购第二套及以上住房和非上海居民家庭的新购住房征收房产税。

3)《重庆市人民政府关于进行对部分个人住房征收房产税改革试点的暂行办法》(简称“重庆暂行办法”)的征收范围

重庆主城 9 区内存量增量独栋别墅、新购高档商品房、外地炒房客在重庆购第二套房，也被列入重庆房产税试点的征收范围。

可见，将个人非经营用住房和事业单位纳入房产税征收范围是未来改革的重要发展方向。

2. 计税依据以科学的市场评估为基础

1）1986 年颁布《中华人民共和国房产税暂行条例》的征收范围

计税依据为依价计征和依租计征，其中，从价计征的房产税计税依据是房产的历史成本。这两种计税依据有其明显的缺陷：一是影响和削弱了房地产税对经济的宏观调控作用；二是违背了公平税负的原则。因此，对不科学的计税依据进行合理的调整，融入和适应市场的变化，是新时期房产税改革亟待解决的问题。

2）上海和重庆暂行办法

应税住房按市场交易价格的 70%计算缴纳，应税住房的计税价值为房产交易价，待条件成熟后，计税依据将为参照应税住房的房地产市场价格确定的评估值，评估值按规定周期进行重估。

可见，以房地产市场的房地产评估值为计税依据，缩小资产价值评估和资产实际价值之间的差距，是改革的重点之一。

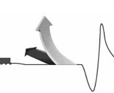
3. 根据国家宏观税负水平采取差别税率

1）原条例

采用的是单一、固定的比例税率，对自用房产，不考虑所处的区域、地理位置、房屋价值、用途等，税率均为 1.2%。由于税率缺乏弹性，不能很好地发挥房产税调节收入和优化资源配置的功能。同一种类的房地产，处于不同的城市，其在经济活动中获得的收益是不同的，所能接受和承受的税负能力也是不同的。

2）上海暂行办法

上海市适用税率暂定为 0.6%，应税住房每平方米市场交易价格低于本市上年度新建商品住房平均销售价格 2 倍(含 2 倍)的，税率暂减为 0.4%。



3）重庆暂行办法

在重庆市同时无户籍、无企业、无工作的个人新购第二套(含第二套)以上的普通住房，税率为 0.5%。重庆市规定独栋商品住宅和高档住房建筑面积交易单价在上两年主城九区新建商品住房成交建筑面积均价 3 倍以下的住房，税率为 0.5%；3（含 3 倍）～4 倍的，税率为 1%；4 倍(含 4 倍)以上的税率为 1.2%。

可见，在未来的改革发展中各地应针对经济发展的不平衡性，结合地方经济发展速度，在幅度税率内制定适合本地经济状况的税率。中央设置幅度税率，各地根据自身的经济发展情况、收入水平、物价消费指数和应税房地产的位置、用途等实际情况，因地制宜制定起征点和本地区的适用税率，并随地方市场的变化适时调整，以增强税率弹性。

4. 合理设定税收减免

上海市居民家庭在本市新购且属于该居民家庭第二套及以上住房的，合并计算的家庭全部住房面积，人均不超过 60 平方米(即免税住房面积，含 60 平方米)的，其新购的住房暂免征收房产税；人均超过 60 平方米的，对属新购住房超出部分的面积，按暂行办法规定计算征收房产税。

重庆市扣除免税面积以家庭为单位，纳税人在新的暂行办法施行前拥有的独栋商品住宅，免税面积为 180 平方米；新购的独栋商品住宅、高档住房，免税面积为 100 平方米。纳税人家庭拥有多套新购应税住房的，按时间顺序对先购的应税住房计算扣除免税面积。同时，两市还具体规定了其他减免税对象，如因婚姻等需要而首次新购住房、符合国家和本市有关规定引进的高层次人才和重点产业紧缺急需人才新购住房、农民在宅基地上建造的自有住房等，暂免征收房产税。

对个人非营业用房制定合适的起征点，以套数或者家庭人均面积来计算起征点是当前房产税改革的一大特色，但比较而言，用家庭人均面积来计算更能体现个人的税负公平性，合理的保证了一般居民家庭的利益，对维护房地产市场的健康发展、引导大众对房产的理性投资起到了积极的作用。

9.1　房产税及其纳税会计处理

房产税是以房屋为征税对象，按照房屋的计税余值或租金收入向产权所有人征收的一种财产税。现行房产税的基本规范是 1986 年 9 月 15 日国务院颁布的《中华人民共和国房产税暂行条例》(以下简称《房产税暂行条例》)。

9.1.1　房产税税制要素

1. 征税对象

房产税的征税对象是房产。房产是指有屋面和围护结构(有墙或两边有柱)，能够遮风避雨，可供人们在其中生产、学习、工作、娱乐、居住或储藏物资的场所。

房地产开发企业建造的商品房，在出售前不征房产税；但对出售前房地产开发企业已使用或出租、出借的商品房应按规定征收房产税。

2. 房产税的征税范围

现行房产税在城市、县城、建制镇和工矿区征收。其中：城市是指经国务院批准设立的市，征税范围为市区、郊区和市辖县城，不包括农村；县城是指县人民政府所在地；建制镇是指经省、自治区、直辖市人民政府批准设立的符合国务院规定的镇建制标准的镇，征税范围为镇人民政府所在地，不包括所辖的行政村；工矿区是指工商业比较发达，人口



比较集中，符合国务院规定的建制镇标准，但尚未设立建制镇的大中型工矿企业所在地，开征房产税的工矿区须经省、自治区、直辖市人民政府批准。

3. 房产税的纳税义务人

房产税的纳税人是在征税范围内的房屋产权所有人。在实际经济活动中，房产税的纳税人可划分为以下几种情况。

(1) 产权属于国家所有的，由经营管理单位纳税；产权属于集体和个人所有的，由集体单位和个人纳税。

(2) 产权出典的，由承典人纳税。产权出典是指产权所有人将房屋、生产资料等的产权，在一定期限内典当给他人使用而取得资金的一种融资业务。

(3) 产权所有人、承典人不在房屋所在地的，或者产权未确定及租典纠纷未解决的，由房产代管人或者使用人纳税。

(4) 无租使用其他房产的问题。纳税单位和个人无租使用房产管理部门、免税单位及纳税单位的房产，应由使用人代为缴纳房产税。

外商投资企业和外国企业暂不缴纳房产税，但须缴纳城市房地产税。

(5) 产权未确定及租典纠纷未解决的，亦由房产代管人或者使用人纳税。所谓租典纠纷，是指产权所有人在房产出典和租赁关系上，与承典人、租赁人发生各种争议，特别是权利和义务的争议悬而未决的。此外还有一些产权归属不清的问题，也都属于租典纠纷。对租典纠纷尚未解决的房产，规定由代管人或使用人为纳税人，主要目的在于加强征收管理，保证房产税及时入库。

(6) 自2009年1月1日起，外商投资企业、外国企业和组织以及外籍个人，依照《中华人民共和国房产税暂行条例》缴纳房产税。

4. 房产税的计税依据

房产税的计税依据为房产的计税余值或房产的租金收入。按照房产计税余值征税的，称为从价计征；按照房产的租金收入征税的，称为从租计征。

1) 从价计征

从价计征是指对纳税人经营自用的房屋，以房产的计税余值作为计税依据，即按房产原值一次减除10%～30%的损耗价值以后的余值计税。具体减除比例由省、自治区、直辖市人民政府在税法规定的减除幅度内自行确定。

(1) 房产原值是指纳税人按照会计制度规定，在账簿“固定资产”科目中记载的房屋原价。纳税人未按规定记载原值的，应按规定调整房产原值；对房产原值明显不合理的，应重新予以评估；对没有房产原值的，由房产所在地的税务机关参照同类房屋的价值核定。

值得注意的是：自2009年1月1日起，对依照房产原值计税的房产，不论是否记载在会计账簿固定资产科目中，均应按照房屋原价计算缴纳房产税。房屋原价应根据国家有关会计制度规定进行核算。对纳税人未按国家会计制度规定核算并记载的，应按规定予以调整或重新评估。



自 2010 年 12 月 21 日起，对按照房产原值计税的房产，无论会计上如何核算，房产原值均应包含地价，包括为取得土地使用权支付的价款、开发土地发生的成本费用等。宗地容积率低于 0.5 的，按房产建筑面积的 2 倍计算土地面积并据此确定计入房产原值的地价。

（2）房产原值应包括与房屋不可分割的各种附属设备或一般不单独计算价值的配套设施。主要有：暖气、通风、照明、煤气等设备；各种管线，如蒸汽、石油、给水排水等管道及电力、电信、电缆导线；电梯、升降机、过道、晒台等。属于房屋附属设备的水管、下水道、暖气管、煤气管等应从最近的探视井或三通管起，计算原值；电灯网、照明线应从进线盒连接管起，计算原值。

自 2006 年 1 月 1 日起，为了维护和增加房屋的使用功能或使房屋满足设计要求，凡以房屋为载体。不可随意移动的附属设备和配套设施，如给排水、采暖、消防、中央空调、电器及智能化楼宇设备等，无论在会计核算中是否单独记账与核算，都应计入房产原值，计征房产税。对于更换房屋附属设备和配套设施的，在将其价值计入房产原值时，可扣减原来相应设备和设施的价值；对附属设备和配套设施中易损坏、需要经常更换的零配件，更新后不再计入房产原值。

（3）纳税人对原有房屋进行改建、扩建的，要相应增加房屋的原值。

房产余值是房产的原值减除规定比例后的剩余价值。

此外，还应注意以下两个问题。

① 对投资联营的房产，在计征房产税时应予以区别对待。对于以房产投资联营，投资者参与投资利润分红，共担风险的，按房屋余值作为计税依据计征房产税；对以房产投资，收取固定收入，不承担联营风险的，实际是以联营名义取得房产租金，应根据《房产税暂行条例》的有关规定由出租方按租金收入计缴房产税。

② 对融资租赁房屋的情况，由于租赁费包括购进房屋的价款、手续费、借款计息等，与一般房屋出租的“租金”内涵不同，且租赁期满后，当承租方偿还最后一笔租赁费时，房屋产权要转移到承租方。这实际是一种变相的分期付款购买固定资产的形式，所以在计征房产税时以房产余值计算征收。根据财税[2009]128 号文件的规定，融资租赁的房产，由承租人自融资租赁合同约定开始日的次月起依照房产余值缴纳房产税。合同未约定开始日的，由承租人自合同签订的次月起按照房产余值缴纳房产税。

（4）居民住宅区内业主共有的经营性房产缴纳房产税。

从 2007 年 1 月 1 日起，对居民住宅区内业主共有的经营性房产，由实际经营(包括自营和出租)的代管人或使用人缴纳房产税。其中自营的，依照房产原值减除 10％～30％后的余值计征，没有房产原值或不能将业主共有房产与其他房产的原值准确划分开的，由房产所在地地方税务机关参照同类房产核定房产原值；出租的，依照租金收入计征。

（5）凡在房产税征收范围内的具备房屋功能的地下建筑，包括与土地上房屋相连的地下建筑以及完全建在地面以下的建筑、地下人防设施等，均应当依照有关规定征收房产税。上述具备房屋功能的地下建筑是指有屋面和维护结构，能够遮风避雨，可供人们在其中生产、经营、工作、学习、娱乐、居住或储藏物资的场所。自用的地下建筑，按以下方式计税。

① 工业用途房产，以房屋原价的50%～60%作为应税房产原值。

② 商业和其他用途房产，以房屋原价的70%～80%作为应税房产原值。房屋原价折算为应税房产原值的具体比例，由各省、自治区、直辖市和计划单列市财政和地方税务部门在上述幅度内自行确定。

③ 对于与地上房屋相连的地下建筑，如房屋的地下室、地下停车场、商场的地下部分，应将地下部分与地上房屋视为一个整体，按照地上房屋建筑的有关规定计算征收房产税。

2）从租计征

从租计征是指对纳税人出租的房屋，以租金收入作为计税依据。房产的租金收入是房屋产权所有人出租房产使用权所取得的报酬，包括货币收入和实物收入。对以劳务或其他形式作为报酬抵付房租收入的，应根据当地同类房产的租金水平，确定一个标准租金额，依率计征。

5. 房产税税率

我国现行房产税采用的是比例税率。由于房产税的计税依据分为从价计征和从租计征两种形式，所以房产税的税率也有两种：一种是按房产原值一次减除10%～30%后的余值计征的，税率为1.2%；另一种是按房产出租的租金收入计征的，税率为12%。自2008年3月1日起，对个人按市场价格出租的居民住房，不区分用途，按4%的税率征收房产税。

6. 房产税应纳税额的计算

（1）以房产的计税余值为计税依据的计算公式为：

应纳税额＝应税房产原值×(1－原值减除率)×1.2%

例9.1 某企业的经营用房原值为5 000万元，按照当地规定允许减除30%后余值计税，适用税率为1.2%。请计算其应纳房产税税额。

应纳税额＝5 000×(1－30%)×1.2%＝42(万元)

（2）从租计征的计算。

从租计征是按房产的租金收入计征，其计算公式为：

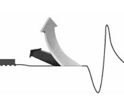
应缴纳税额＝租金收入×12%(或4%)

例9.2 某公司出租房屋3间，年租金收入为30 000元，适用税率为12%。请计算其应纳房产税税额。

应纳税额＝30 000×12%＝3 600(元)

例9.3 某公司2014年4月，将其与办公楼相连的地下停车场和另一独立的地下建筑物改为地下生产车间，停车场原值100万元，地下建筑物原价200万元，该企业所在省财政和地方税务部门确定的地下建筑物的房产原价折算比例为50%，房产原值减除比例为30%。该企业以上两处地下建筑物2014年4月至12月份应缴纳房产税多少万元。

与地上房屋相连的地下建筑物，要将地上地下视为一个整体，按照地上房屋建筑物的规定计税；独立的地下建筑物作为工业用途的，需要用房屋原价的一定比例折算为应税房



产原值，再减除损耗价值计税。

应纳税额＝(100＋200×50％)×(1－30％)×1.2％×9/12＝1.26(万元)

7. 房产税的减免税优惠

依据《房产税暂行条例》及有关规定，下列房产免纳房产税。

(1) 国家机关、人民团体、军队自用的房产。指这些单位本身的办公用房和公务用房，出租的房产以及非本身业务用的生产、营业用房产不属于免税范围。

(2) 由国家财政部门拨付事业经费的单位自用的房产。指这些单位本身的业务用房，出租的房产以及非本身业务用的生产、营业用房产不属于免税范围。

(3) 宗教寺庙、公园、名胜古迹自用的房产。前者指举行宗教仪式等的房屋和宗教人员使用的生活用房屋，后者指供公共参观游览的房屋及其管理单位的办公用房屋。出租的房产以及非本身业务用的生产、营业用房产不属于免税范围，如影剧院、饮食部、茶社、照相馆等所使用的房产，应照章缴纳房产税。

(4) 个人拥有的非营业用的房产。

(5) 经财政部批准免税的其他房产。例如，对地下人防设施，暂不征收房产税；大修理停用半年以上的房屋在房屋大修期间免征房产税；对高校后勤实体免征房产税；对非营利性医疗机构、疾病控制机构和妇幼保健机构等卫生机构自用的房产免征房产税；向居民供热并向居民收取采暖费的供热企业暂免征收房产税，自 2011 年 1 月 1 日至 2015 年 12 月 31 日，对向居民供热而收取采暖费的企业，为居民供热所使用的房产继续免征房产税。对既向居民供热，又向单位供热或者兼营其他生产经营活动的供热企业，按其因供热而收取的采暖费收入占总收入的比例免征房产税；自 2011 年 1 月 1 日起至 2012 年 12 月 31 日，对高校学生公寓实行免征房产税政策。至文到之日前，已征的应予免征的房产税，应从纳税人以后应纳的房产税额中递减或者予以退税；自 2013 年 1 月 1 日至 2015 年 12 月 31 日，对高校学生公寓实行免征房产税政策。至文到之日前，已征的应予免征的房产税，应从纳税人以后应纳的房产税额中递减或者予以退税；自 2011 年 1 月 1 日起至 2012 年 12 月 31 日，为支持国家商品储备业务发展，对商品储备管理公司及其直属库承担商品业务自用的房产，免征房产税；自 2013 年 1 月 1 日至 2015 年 12 月 31 日，为支持国家商品储备业务发展，对商品储备管理公司及其直属库承担商品业务自用的房产，继续免征房产税；自 2013 年 1 月 1 日至 2015 年 12 月 31 日，对专门经营农产品的农产品批发市场、农贸市场使用的房产，暂免征收房产税。对同时经营其他产品的农产品批发市场和农贸市场使用的房产，按其他产品与农产品交易场地面积的比例确定征收房产税。

(6) 对行使国家行政管理职能的中国人民银行总行(含国家外汇管理局)所属分支机构自用的房产，免征房产税。

(7) 自 2011 年至 2020 年，为支持国家天然林资源保护二期工程的实施，对天然林二期工程实施企业和单位税收政策规定如下：对长江上游、黄河中上游地区，东北、内蒙古等国有林区天然林二期工程实施企业和单位专门用于天然林保护工程的房产、土地免征房产税。对上述企业和单位用于其他生产经营活动的房产、土地按规定征收房产税；对由于实施天然林二期工程造成企业房产、土地闲置 1 年以上不用的，暂免征房产税，但闲置房

产和土地用于出租或重新用于其他生产经营的，按规定征收房产税；用于天然林二期工程的免税房产、土地应单独划分，与其他应税房产、土地划分不清的，按规定征收房产税。

8. 征收管理

房产税纳税义务人应根据税法要求，将现有房屋的坐落地点、结构、面积、原值、出租收入等情况，据实向当地税务机关办理纳税申报，并按规定纳税。

1）纳税义务发生时间

纳税义务发生的时间包括以下几种情况。

（1）纳税人将原有房产用于生产经营，从生产经营之月起缴纳房产税。

（2）纳税人自建新房用于生产经营，应当从建成次月起缴纳房产税。

（3）纳税人委托施工企业建设，应当从办理验收手续次月起，缴纳房产税。

（4）纳税人购置新建商品房，自房屋交付使用之次月起缴纳房产税。

（5）纳税人购置存量房，自办理房屋权属转移、变更登记手续，房地产权属登记机构签发房屋权属证书之次月起缴纳房产税。

（6）纳税人出租、出借房产，自交付出租、出借房产之次月起缴纳房产税。

（7）房地产开发企业自用、出租、出借本企业建造的商品房，自房屋使用或交付使用之次月起缴纳房产税。

（8）自2009年1月1日起，纳税人因房产的实物或权利状态发生变化而依法终止房产税纳税义务的，其应纳税款的计算应截止到房产的实物或权利状态发生变化的当月末。

2）纳税期限

房产税实行按年征收，分期缴纳。具体纳税期限由省、自治区、直辖市人民政府确定。

3）纳税地点

房产税在房产所在地缴纳，由房产所在地的税务机关负责征收。房产不在同一地方的纳税人，应按房产的坐落地点分别向房产所在地的税务机关缴纳。

4）《房产税纳税申报表》的填制

《房产税纳税申报表》见表9-1。

9.1.2 房产税会计处理

房产税应纳税款，通过“应交税费——应交房产税”科目进行核算。该科目贷方反映企业应交纳的房产税，借方反映企业实际已经缴纳的房产税，余额在贷方反映企业应交而未交的房产税。

月份终了，企业计算出按规定应交纳的房产税税额，作会计分录如下。

借：管理费用

　　贷：应交税费——应交房产税

企业按照规定的纳税期限缴纳房产税时，应作会计分录如下。

借：应交税费——应交房产税

　　贷：银行存款



表 9-1　房产税纳税申报表

填表日期：　　年　　月　　日

纳税人识别号□□□□□□□□□□□□□□□□□□□□　　　　金额单位：元

纳税人名称		税款所属时期			
房产坐落地点		建筑面积/m²		房屋结构	

上期申报房产原职（评估值）	本期增减	本期实际房产原值	其中			扣除率/%	以房产余值计征房产税			以租金收入计征房产税			全年应纳税额	缴纳次数	本期		
			从价计税的房产原值	从租计税的房产原值	规定的免税房产原值		房产余值	适用税率 1.2%	应纳税额	租金收入	适用税率 12%	应纳税额			应纳税额	已纳税额	应补（退）税额
1	2	3=1+2	4=3−5−6	5=3−4−6	6	7	8=4−4×7	9	10=8×9	11	12	13=11×12	14=10+13	15	16=14/15	17	18=16−17
	合计																

如纳税人填报，由纳税人填写以下各栏		如委托代理人填报，由代理人填写以下各栏				备注
会计主管（签章）	纳税人（签章）	代理人名称		代理人（公章）		
		代理人地址				
		经办人		电话		

以下由税务机关填写			
收到申报表日期		接收人	



9.2 车船税及其纳税会计处理

车船税法是国家制定的用以调整车船税征收与缴纳权利与义务关系的法律规范。现行车船税的基本规范是2011年2月25日，由中华人民共和国第十一届全国人民代表大会常务委员会第十九次会议通过了《中华人民共和国车船税法》(以下简称《车船税法》，自2012年1月1日起施行。

9.2.1 车船税税制要素

1. 车船税的纳税人与扣缴义务人

《车船税法》规定，在中华人民共和国境内，车辆、船舶(以下简称车船)的所有人或者管理人为车船税的纳税人。

从事机动车第三者责任强制保险业务的保险机构为机动车车船税的扣缴义务人，应当在收取保险费时依法代收车船税，并出具代收税款凭证。

2. 车船税的征税范围

车船税的征收范围是指在中华人民共和国境内属于车船税法所附《车船税税目税额表》(表9-2)规定的车辆和船舶，具体包括以下几点。

(1) 依法应当在车船管理部门登记的机动车辆和船舶。车船管理部门包括公安、交通运输、农业、渔业、军队、武警部队等具有车船登记管理职能的部门。

(2) 依法不需要在车船管理部门登记的、在单位内部场所行驶或者作业的机动车辆和船舶。其中，单位是指依照中国法律和行政法规的规定，在中国境内成立的行政机关、企业、事业单位、社会团体及其他组织。

3. 车船税的税目与税率

车船税采用从量规定的定额税率。车辆的具体适用税额由省、自治区、直辖市人民政府依照车船税法所附《车船税税目税额表》(表9-2)规定的税额幅度和国务院的规定执行。船舶的具体适用税额由国务院在《车船税税目税额表》规定的税额幅度内确定。

(1) 船舶具体适用税额如下。

① 净吨位小于或等于200吨的，每吨3元。

② 净吨位超过200吨但不超过2 000吨的，每吨4元。

③ 净吨位超过2 000吨但不超过10 000吨的，每吨5元。

④ 净吨位超过10 000吨的，每吨6元。

拖船按照发动机功率每1千瓦折合净吨位0.67吨计算征收车船税。

(2) 游艇具体适用税额如下。

① 艇身长度不超过10米的游艇，每米600元。

② 艇身长度超过10米但不超过18米的，每米900元。

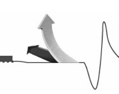


表9-2　车船税税目税额表

	税　　目	计税单位	每年税额/元	备　注
乘用车按发动机气缸容量(排气量分挡)	1.0升(含)以下的	每辆	60～360	核定载客人数9人(含)以下
	1.0升以上至1.6升(含)的		300～540	
	1.6升以上至2.0升(含)的		360～600	
	2.0升以上至2.5升(含)的		600～1 200	
	2.5升以上至3.0升(含)的		1 200～2 400	
	3.0升以上至4.0升(含)的		2 400～3 600	
	4.0升以上的		3 600～5 400	
商用车	客车	每辆	480～1 440	核定载客人数9人(包括电车)以下
	货车	整备质量每吨	16～120	(1) 包括半挂牵引车、挂车、客货两用汽车，三轮汽车和低速载货汽车等 (2) 挂车按照货车税额的50%计算
其他车辆	专用作业车	整备质量每吨	16～120	不包括拖拉机
	轮式专用机械车	整备质量每吨	16～120	
摩托车		每辆	36～180	
船舶	机动船舶	净吨每吨位	3～6	拖船、非机动驳船分别按照机动船舶税额的50%计算；游艇的税额另行规定
	游艇	艇身长度每米	600～1 200	

③ 艇身长度超过18米但不超过30米的游艇，每米1 300元。

④ 艇身长度超过30米的游艇，每米2 000元。

游艇身长度指游艇总长。

(3) 车船税计税单位包括“每辆”“整备质量每吨”“净吨位每吨”“艇身长度每米”。

(4) 车船税法及其实施条例涉及的整备质量、净吨位、艇身长度等计税单位，有尾数的一律按照含尾数的计税单位据实计算车船税应纳税额。计算得出的应纳税额小数点后超过两位的可四舍五入保留两位小数。

(5) 乘用车以车辆登记管理部门核发的机动车登记证书或行驶证书所载的排气量毫升数确定税额区间。

(6) 车船税法和实施条例所涉及的排气量、整备质量、核定载客人数、净吨位、马力、艇身长度，以车船管理部门核发的车船登记证书或者行驶证相应项目所载数据为准。

依法不需要办理登记的车船和依法应当登记而未办理登记或者不能提供车船登记证

书、行驶证的车船，以车船出厂合格证明或者进口凭证相应项目标注的技术参数、所载数据为准；不能提供车船出厂合格证明或者进口凭证的，由主管税务机关参照国家相关标准核定，没有国家相关标准的参照同类车船核定。

4. 车船税应纳税额的计算

例 9.4 某运输公司拥有载货汽车 15 辆(货车载重净吨位全部为 10 吨)；乘人大客车 20 辆；小客车 10 辆。已知载货汽车每吨年税额 80 元，乘人大客车每辆年税额 500 元，小客车每辆年税额 400 元，则该公司应纳车船税计算如下。

载货汽车应纳车船税＝15×10×80＝12 000(元)

乘人汽车应纳车船税＝20×500＋10×400＝14 000(元)

全年应纳车船税＝12 000＋14 000＝26 000(元)

例 9.5 某航空公司拥有机动船 30 艘(其中净吨位为 200 吨的 12 艘，1 800 吨的 8 艘，5 000 吨的 10 艘)，200 吨的单位税额 3 元、1 800 吨的单位税额 4 元、5 000 吨的单位税额 5 元。请计算该航空公司年应纳车船税税额。

该公司年应纳车船税税额为：

12×600×3＋8×2 000×4＋10×5 000×5 ＝21 600＋64 000＋250 000

＝335 600(元)

对于购置的新车船，购置当年的应纳税额自纳税义务发生的当月起按月计算，公式为：

应纳税额＝(年应纳税额/12)×应纳税月份数

例 9.6 某单位 2013 年 4 月 3 日购买奥迪轿车一辆。该省规定该排量乘用车每辆适用的车船税年税额为 600 元，则该单位这辆轿车当年应纳车船税＝600/12×9 个月＝450(元)。

对于被盗抢、报废、灭失的车船的税额计算分两种情况：①在一个纳税年度内，已完税的车船被盗抢、报废、灭失的，纳税人可以凭有关管理机关出具的证明和完税凭证，向纳税所在地的主管税务机关申请退还自被盗抢、报废、灭失月份起至该纳税年度终了期间的税款。②已办理退税的被盗抢车船失而复得的，纳税人应当从公安机关出具相关证明的当月起计算缴纳车船税。

已缴纳车船税的车船在同一纳税年度内办理转让过户的，不另纳税，也不退税。

5. 车船税的减免优惠

车船税的减免优惠包括法定减免和特定减免两部分。

1) 法定减免

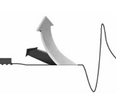
根据《车船税法》规定，下列车船免纳车船税。

(1) 捕捞、养殖渔船。

(2) 军队、武警专用的车船。

(3) 警用车船。

(4) 对节约能源、使用新能源的车船可以减征或者免征车船税；对受严重自然灾害影



响纳税困难以及有其他特殊原因确需减税、免税的，可以减征或者免征车船税。

(5) 依照我国有关法律和我国缔结或者参加的国际条约的规定应当予以免税的外国驻华使馆、领事馆和国际组织驻华机构及其有关人员的车船。

(6) 省、自治区、直辖市人民政府根据当地实际情况，可以对公共交通车船，农村居民拥有并主要在农村地区使用的摩托车、三轮汽车和低速载货汽车定期减征或者免征车船税。

2) 特定减免

(1) 经批准临时入境的外国车船和香港特别行政区、澳门特别行政区、台湾地区的车船，不征收车船税。

(2) 按照规定缴纳船舶吨税的机动船舶，自车船税法实施之日起 5 年内免征车船税。

(3) 依法不需要在车船登记管理部门登记的机场、港口、铁路站场内部行驶或作业的车船，自车船税法实施之日起 5 年内免征车船税。

此外，按照 2012 年 1 月 1 日实施的《车船税法》和《车船税法实施条例》，非机动车不属于车船税的征税范围；纯电动汽车、燃料电池汽车和插电式混合动力汽车免征车船税；其他混合动力汽车按照同类车辆适用税额减半征收车船税。

6. 车船税的征收管理

1) 纳税义务发生时间

车船税的纳税义务发生时间，为取得车船所有权或者管理权的当月。以购买车船的发票或其他证明文件所载日期的当月为准。

纳税人未按照规定到车船管理部门办理应税车船登记手续的，以车船购置发票所载开具时间的当月作为车船的纳税义务发生时间。对未办理车船登记手续且无法提供车船购置发票的，由主管地方税务机关核定纳税义务发生时间。

由扣缴义务人代收代缴机动车车船税的，纳税人应当在购买机动车交通事故责任强制保险的同时缴纳车船税。

2) 纳税期限

车船税按年申报，分月计算，一次性缴纳。纳税年度为公历 1 月 1 日至 12 月 31 日。船税按年申报缴纳。具体申报纳税期限由省、自治区、直辖市人民政府规定。

3) 纳税地点

车船税的纳税地点为车船的登记地或者车船税扣缴义务人所在地。依法不需要办理登记的车船，车船税的纳税地点为车船的所有人或者管理人所在地。

扣缴义务人代收代缴车船税的，纳税地点为扣缴义务人所在地。

纳税人自行申报缴纳车船税的，纳税地点为车船登记地的主管税务机关所在地。

依法不需要办理登记的车船，纳税地点为车船所有人或者管理人主管税务机关所在地。

4) 征收机关

车船税由地方税务机关负责征收。

7. 车船税的纳税申报

车船税按年申报缴纳，具体申报纳税期限由省、自治区、直辖市人民政府确定。纳税人在购买机动车交通事故责任强制保险时缴纳车船税的，不再向地方税务机关申报纳税。扣缴义务人应当及时解缴代收代缴的税款，并向地方税务机关申报。

车船税的纳税人应按照条例的有关规定及时办理纳税申报，并如实填写《车船税纳税申报表》，见表9-3。

表9-3　车船税纳税申报表

填表日期：　　年　　月　　日

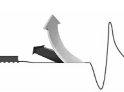
纳税人识别号：□□□□□□□□□□□□□□□□□□□□　　金额单位：元(列至角分)

纳税人名称						税款所属时期		
车船类别	计税标准	数量	单位税额	全年应纳税额	车缴纳次数	本额		
						应纳税额	已纳税额	应补(退)税额
1	2	3	4	5=3×4	6	7=5÷6	8	9=7-8
合计								

如纳税人填报，由纳税人填写以下各栏		如委托代理人填报，由代理人填写以下各栏				备注
会计主管(签章)	纳税人(公章)	代理人名称		代理人(公章)		
		代理人地址				
		经办人姓名		电话		
以下由税务机关填写						
收到申报表日期			接收人			

9.2.2　车船税会计处理

进行车船税的会计核算时，应设置“应交税费——应交车船税”明细账户进行核算。该账户贷方核算本期应缴纳的车船税税额，借方核算实际缴纳的车船税税额，贷方余额表



示企业应交未交的车船税税额。作会计处理如下。

（1）计提应缴纳的车船税时

借：管理费用

　　贷：应交税费——应交车船税

（2）实际缴纳时

借：应交税费——应交车船税

　　贷：银行存款

9.3　印花税及其纳税会计处理

印花税是对经济活动和经济交往中书立、领受的应税经济凭证所征收的一种税。它的征税对象为税法中列举的各类经济合同、产权转移书据、营业账簿和权利许可证照等，由凭证的书立人、领受人在书立、领受凭证时自行购买和粘贴印花税票的方式来缴纳，这是一种兼有行为税性质的凭证税。现行印花税的征收依据是 1988 年 8 月 6 日发布的《中华人民共和国印花税暂行条例》（以下简称《印花税暂行条例》）并于同年 10 月 1 日实施。

9.3.1　印花税的特点

印花税不论在性质上，还是在征税方法方面，都具有以下不同于其他税种的特点。

1. 兼有凭证税和行为税的性质

印花税是对单位和个人书立、领受的应税凭证征收的一种税，具有凭证税性质。另外，任何一种应税经济凭证反映的都是某种特定的经济行为，因此，对凭证征税在实质上是对经济行为的课税。

2. 征收面比较广

印花税规定的征税范围极其广泛，包括了经济活动和经济交往中的各种应税凭证，凡书立和领受这些凭证的单位和个人都要缴纳印花税。

3. 实行轻税重罚的政策

印花税与其他税种相比较，税率要低得多，其税负较轻，但对于违反税法有关规定使用印花税票或少纳、不纳印花税款的，则给予较重的处罚，以规范纳税人的纳税行为。

4. 实行“三自”纳税办法

印花税纳税人采取按照应税凭证的性质和适用税率自行计算应纳税额、自行购买印花税票、自行粘贴印花税票并在印花税票和凭证的骑缝处自行盖戳注销或画销的办法来完成纳税义务。

5. 不退税、不抵用

印花税由纳税人自行完成纳税义务，所以，纳税人溢贴或多缴的印花税不予退税，也



不允许抵用。

9.3.2 印花税税制要素

1. 印花税的征税范围

我国经济活动中发生的经济凭证种类多，数量大，所以现行印花税只对印花税条例列举的凭证征收，没有列举的凭证不征税。其征收范围主要包括五大类。

(1) 各类经济合同及具有合同性质的凭证，包括购销、加工承揽、建设工程承包、财产租赁、货物运输、仓储保管、借款、财产保险、技术等合同，以及具有合同效力的协议、契约、合约、单据、确认书及其他凭证。

(2) 产权转移书据，指单位和个人产权的买卖、继承、赠与、交换、分割等所立的书据，包括财产所有权、版权、商标专用权、专利权和专用技术使用权等转移书据等。

(3) 营业账簿，指单位或个人记载生产经营活动情况的财务会计核算账簿，包括单位和个人从事生产经营活动所设立的各种账册，即记载资金的账簿和其他账簿。

(4) 权利、许可证照，是政府授予单位、个人某种法定权利和准予从事特定经济活动的各种证照的统称，包括政府部门发给的房屋产权证、工商营业执照、商标注册证、专利证、土地使用证等。

(5) 经财政部确定征税的其他凭证。由于同一性质的凭证名称各异，不够统一，因此，对不论以任何形式或名称书立，只要其性质属于税法列举的征税范围的，均应照章征税。

2. 纳税义务人

凡在我国境内书立、领受应税凭证的单位和个人都是印花税的纳税义务人。包括各类企业、事业、机关、团体、部队以及中外合资经营企业、合作经营企业、外资企业、外国公司企业和其他经济组织及其在华机构等单位和个人。按照所书立、领受纳税凭证的不同，印花税的纳税人具体可分为立合同人、立账簿人、立据人、领受人和电子应税凭证签订人。

(1) 立合同人。书立各类经济合同的，以立合同人为纳税人。立合同人指合同的当事人，即对凭证有直接权利义务关系的单位和个人，不包括保人、证人、鉴定人。如果一份合同由两方或两方以上当事人共同签订的，签订合同的各方都是纳税义务人。

(2) 立账簿人。建立营业账簿的，以立账簿人为纳税人。立账簿人是指开立并使用营业账簿的单位和个人。

(3) 立据人。订立各种产权转移书据的，以立据人为纳税人。立据人是指书立产权转移书据的单位和个人。如立据人未贴印花少贴印花，书据的持有人应负责补贴印花；所立书据以合同方式签订的，应由持有书据的各方分别按全额贴花。

(4) 领受人。领取权利许可证照的，以领受人为纳税人。领受人是指领取并持有该项凭证的单位和个人。

(5) 使用人。在国外书立、领受，但在国内使用的应税凭证，其纳税人是使用人。



（6）各类电子应税凭证的签订人。以电子形式签订的各类应税凭证的当事人为纳税人。

对于同一凭证，如果由两方或两方以上当事人签订并各执一份，则各方均为纳税人，由各方按各自所持凭证中所列的金额贴花。如果应税凭证是由当事人的代理人代为书立的，则由代理人代为承担纳税义务。

3. 计税依据

根据应纳税凭证的不同，印花税的计税依据分为 3 种：①合同或者具有合同性质的凭证，以凭证所载金额为计税依据，如购销金额、加工或承揽收入等；②营业账簿中记载资金的账簿，以实收资本和资本公积的合计金额为计税依据；③权利、许可证照和营业账簿中的其他账簿，以凭证的件数为计税依据。具体为以下几种情况。

（1）购销合同的计税依据为购销金额。购销金额是指购销全额，不得作任何扣减，特别是调剂合同和易货合同，应包括调剂、易货的全额。采用以货换货方式进行商品交易签订的合同，是反映既购又销双重经济行为的合同，应按合同所载的购、销合计金额计税贴花。

（2）加工承揽合同的计税依据为加工或承揽收入的金额。如有受托方提供的辅助材料等金额，则不能剔除。

（3）建设工程勘察设计合同的计税依据为勘察、设计收取的费用。

（4）建筑安装工程承包合同的计税依据为建筑安装工程承包金额，不得剔除任何费用。如果施工单位将自己承包的建设项目再分包或转包给其他施工单位，其所签订的分包或转包合同，仍应按所载金额另行贴花。

（5）财产租赁合同的计税依据为财产租赁金额。

（6）货物运输合同的计税依据为货物运输费金额，不包括装卸费等。对国内各种形式的货物联运，凡在起运地统一结算全程运费的，应以全程运费作为计税依据，由起运地运费结算双方缴纳印花税；凡分程结算运费的，应以分程的运费作为计税依据，分别由办理运费结算的各方缴纳印花税。

对国际货运，凡由我国运输企业运输的，我国运输企业所持的一份运费结算凭证，按本程运费计算应纳税额；托运方所持的一份运费结算凭证，按全程运费计算应纳印花税额。由外国运输企业运输进出口货物的，外国运输企业所持的运费结算凭证免纳印花税；托运方所持的运费结算凭证，应按规定计算缴纳印花税。

（7）仓储保管合同的计税依据为仓储保管费。

（8）借款合同的计税依据为银行及其他金融机构和借款人的借款金额，可分为以下情况。

① 凡是一项信贷业务既签订借款合同，又一次或分次填开借据的，只就借款合同所载金额计税贴花；凡是只填开借据并作为合同使用的，应以借据所载金额计税，在借据上贴花。

② 借贷双方签订的流动资金周转性借款合同，一般按年（期）签订，规定最高限额，借款人在规定的期限和最高限额内随借随还。对这类合同只就其规定的最高限额在签订时

贴花一次，只要在限额内随借随还不签订新合同的，不再另贴印花。

③ 有的信贷业务中，贷方是由若干银行组成的银团，银团各方均承担一定的贷款数额，借款合同由借款方与银团各方共同书立，各执一份合同正本，对这类合同，借款方与贷款银团各方应分别在所执的合同正本上，按各自的借贷金额计税贴花。

④ 对银行及其他金融组织的融资租赁业务签订的融资租赁合同，应按合同所载租金总额，暂按借款合同计税。

⑤ 有些基本建设贷款，先按年度用款计划分年签订借款合同，在最后一年按总概算签订借款总合同，总合同的借款金额包括各个分合同的借款金额。对这类基建借款合同，应按分合同分别贴花；最后签订的总合同，只就借款总额扣除分合同借款金额后的余额计税贴花。

⑥ 对借款方以财产作抵押，从贷款方取得一定数量抵押贷款的合同，应按借款合同贴花；在借款方因无力偿还借款而将抵押财产转移给贷款方时，应再就双方书立的产权书据，按产权转移书据的有关规定计税贴花。

(9) 财产保险合同的计税依据为财产保险费金额。

(10) 技术合同的计税依据为合同所载的价款、报酬或使用费。为了鼓励技术研究开发，对技术开发合同，只就合同所载的报酬金额计税，研究开发经费不作为计税依据。单对合同约定按研究开发经费一定比例作为报酬的，应按一定比例的报酬金额贴花。

(11) 产权转移书据的计税依据为所载金额。

(12) 营业账簿中记载资金的账簿的计税依据为“实收资本”与“资本公积”两项的合计金额。跨地区经营的分支机构使用的营业账簿，应由各分支机构于其所在地计税贴花；对上级单位核拨资金的分支机构，其记载资金的账簿按核拨的账面资金计税贴花；对上级单位不核拨资金的分支机构，只就其他账簿按件定额贴花。为避免对同一资金重复计税贴花，上级单位记载资金的账户，应按扣除拨给下属单位资金数额后的其余部分计税贴花。企业发生分立、合并、联营等变更后，凡依法办理法人登记后的新企业所设立的资金账簿，应于启用时计税贴花；凡无须重新进行法人登记的企业原有资金账簿，已贴印花继续有效。

(13) 其他账簿和权利许可证照的计税依据为应税凭证件数。

4. 税率

现行印花税共设置了 13 个税目，根据应税凭证的不同，分别采用比例税率和定额税率。

1) 比例税率

《印花税暂行条例》规定，对一些载有金额的凭证，如各类合同、资金账簿等都采用比例税率。因为这些凭证都标明确定的金额，可按比例计算应纳税额，金额多的多缴，金额少的少缴，这样，既能保证税收收入又可体现合理负担的政策。

在印花税的 13 个税目中，采用比例税率的有 11 个税目和“营业账簿”税目中的“资金账簿”部分。具体规定如下。

(1) “财产租赁合同”“仓储保管合同”和“财产保险合同”的税率为 1‰。



（2）“加工承揽合同”“建设工程勘察设计合同”“货物运输合同”“产权转移书据”4个税目和“营业账簿”税目中记载资金的账簿的税率为0.5‰。

（3）“购销合同”“建筑安装工程承包合同”“技术合同”的税率为0.3‰。

（4）“借款合同”的税率为0.05‰。

（5）从2008年9月19日起，对证券交易印花税政策进行调整，由双边征收改为单边征收，即只对卖出方（或继承、赠与A股、B股股权的出让方）征收证券（股票）交易印花税，对买人方（受让方）不再征税。税率仍保持1‰。

2）定额税率

《印花税暂行条例》规定，对一些无法计算金额的凭证，如各种权利许可证照，或者虽载有金额，但计税依据明显不合理的凭证，如其他账簿等，采用定额税率，每件固定税额为5元。

5. 应纳税额的计算

按比例税率征收印花税，其应纳税额的计算公式为：

应纳税额＝计税金额×适用税率

按定额税率征收印花税，其应纳税额的计算公式为：

应纳税额＝凭证数量×单位税额

计算印花税应纳税额应当注意以下问题。

（1）按金额比例贴花的应税凭证，未标明金额的，应按照凭证所载数量及市场价格计算金额，依适用税率贴足印花。

（2）应税凭证所载金额为外国货币的，按凭证书立当日的国家外汇管理局公布的外汇牌价折合人民币，计算应纳税额。

（3）同一凭证由两方或者两方以上当事人签订并各执一份的，应当由各方所执的一份全额贴花。

（4）同一凭证因载有两个或两个以上经济事项而适用不同税目税率，如果分别记载金额，应分别计算应纳税额，相加后按合计税额贴花；如未分别记载金额的，按税率高的计税贴花。

（5）已贴花的凭证，修改后所载金额增加的，其增加部分应当补贴印花税票。

（6）按比例税率计算纳税而应纳税额又不足1角的，免纳印花税；应纳税额在1角以上的，其税额尾数不满5分的不计，满5分的按1角计算贴花。对财产租赁合同的应纳税额超过1角但不足1元的，按1元贴花。

例9.7　某企业某年2月开业，当年发生以下有关业务事项：领受房屋产权证、工商营业执照、土地使用证各1件；与其他企业订立转移专用技术使用权书据1份，所载金额100万元；订立产品购销合同1份，所载金额为200万元；订立借款合同1份，所载金额为400万元；企业记载资金的账簿，“实收资本”“资本公积”为800万元；其他营业账簿10本。试计算该企业当年应缴纳的印花税税额。

（1）企业领受权例、许可证照应纳税额为：

应纳税额＝3×5＝15（元）

（2）企业订立产权转移书据应纳税额为：

应纳税额＝1 000 000×0.5‰＝500(元)

（3）企业订立销售合同应纳税额为：

应纳税额＝2 000 000×0.3‰＝600(元)

（4）企业订立贷款合同应纳税额为：

应纳税额＝4 000 000×0.05‰＝200(元)

（5）企业记载资金的账簿为：

应纳税额＝8 000 000×0.5‰＝4 000(元)

（6）企业其他营业账簿应纳税额为：

应纳税额＝10×5＝50(元)

（7）当年企业应纳印花税税额为：

15＋500＋600＋200＋4 000＋50＝5 365(元)

例 9.8　公司与运输部门签订运输合同，运输费用为 83 200 元，仓储保管费用为 13 000 元。计算如果合同中运输费用和仓储保管费用分别载明、未分别载明时的应纳印花税额。

有关计算如下。

（1）分别载明时：

应纳印花税＝83 200×5‰＋13 000×1‰＝429(元)

（2）未分别载明时：

应纳印花税＝(83 200＋13 000)×5＝481(元)

6. 印花税减免税优惠

根据《印花税暂行条例及实施细则》和其他有关税法的规定，下列凭证免纳印花税。

（1）已缴纳印花税的凭证副本或抄本。

（2）财产所有人将财产赠给政府、社会福利单位、学校所立的书据。

（3）国家指定收购部门与村民委员会、农民个人书立的农业产品收购合同。

（4）无息、贴息贷款合同。

（5）外国政府或国际金融组织向我国政府及国家金融机构提供优惠货款所书立的合同。

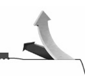
（6）房地产管理部门与个人订立的房租合同，凡房屋用于生活居住的，暂免贴花。

（7）军事货物运输、抢险救灾物资运输以及新建铁路临管线运输等的特殊货运凭证。

（8）为支持农村保险事业的发展，减轻农牧业生产的负担，对农牧业保险合同免税。

（9）对于高校学生签订的高校学生公寓租赁合同，自 2013 年 1 月 1 日至 2015 年 12 月 31 日，继续免征印花税。2013 年 1 月 1 日至文到之日已征的应予免征的印花税，可从纳税以后应纳的印花税税额中抵减或者予以退税。

（10）2013 年 1 月 1 日至 2015 年 12 月 31 日，对商品储备管理公司及其直属库资金账簿免征印花税；对其承担商品储备业务过程中书立的购销合同免征印花税，对合同其他各方当事人应缴纳的印花税照章征收。



(11) 为鼓励金融机构对小型、微型企业提供金融支持，促进小型、微型企业发展，自 2011 年 11 月 1 日起至 2014 年 10 月 31 日止，对金融机构与小型微型企业签订的借款合同涉及的印花税，予以免征。

(12) 对公租房经营管理单位购买住房作为公租房，免征印花税；对公租房租赁双方签订租赁协议涉及的印花税予以免征。

(13) 为贯彻落实《国务院关于加快棚户区改造意见》，对改造安置住房经营管理单位、开发商与改造安置住房的个人涉及的印花税自 2013 年 7 月 4 日起予以免征。

9.3.3　印花税纳税申报

1. 纳税期限

印花税的纳税期限(贴花时间)是根据凭证种类分别确定的。对各种商事合同，应于合同正式签订时贴花；对各种产权转移书据，应于书据立据时贴花；对各种营业账簿，应于账簿正式启用时贴花；对各种权利许可证照，应于证照领受时贴花。如果合同是在国外签订，并且不便在国外贴花的，应在将合同带入境时办理贴花纳税手续。

2. 纳税地点

印花税一般实行就地纳税。对于全国性商品物资订货会(包括展销会、交易会等)上所签订的合同应纳的印花税，由纳税人回其所在地后及时办理贴花完税手续；对地方主办、不涉及省际关系的订货会、展销会上所签合同的印花税，其纳税地点由各省、自治区、直辖市人民政府自行确定。

3. 缴纳方法

纳税人根据应税凭证的性质可采取下面两种方法自行缴纳完税。

1) 一般缴纳完税方法

印花税通常由纳税人根据规定自行计算应纳税额，购买并一次贴足印花税票税款。纳税人在书立或领受凭证的同时，根据凭证上所载的计税金额自行计算应纳税额，向税务机关或指定的代售单位购买印花税票。对税务机关来说，印花税票一经售出，国家即取得印花税收入；但对纳税人来说，购买了印花税票，不等于履行了纳税义务。纳税人必须将印花税票粘在应税凭证的适当位置，然后自行注销，即用印花税票注销专用章或者纳税人的印章，在每枚印花税票的骑缝处盖销；如果纳税人没有印章，也可以用钢笔、圆珠笔等书写工具在印花税票骑缝处画销。印花税票经注销或盖销后就完成了纳税手续。已完成纳税手续的应税凭证应按规定的期限妥善保存一个时期，以备税务人员检查。

2) 简化缴纳完税方法

为了简化手续，对那些应纳税额较大或者贴花次数频繁的，税法规定了以下 3 种简化的缴纳方法。

(1) 以缴纳书或完税凭证代替贴花的方法。一份凭证应纳税额超过 500 元的，如资金账簿、大宗货物的购销合同、建筑工程承包合同等，可向当地税务机关申请填写缴款书或

完税证，将其中一联粘贴在凭证上或者由税务机关在凭证上加注完税标记代替贴花。

(2) 按期汇总缴纳印花税的方法。同一类应税凭证需频繁贴花的，纳税人可向当地税务机关申请按期汇总缴纳印花税，经税务机关核准发给许可证后，按税务机关确定的期限(最长不超过一个月)汇总计算缴纳印花税。在应税凭证上加注税务机关指定的汇总戳记、编号并装订成册后，将缴款书的一联粘附册后，盖章注销，保存备查。

(3) 代扣税款汇总缴纳的办法。为加强源泉控制管理，税务机关可委托某些代理填写凭证的单位，如代办运输、联运的单位，对凭证当事人应纳的印花税予以代扣并按期汇总缴纳。

4. 纳税贴花的其他具体规定

纳税人贴花时，必须遵照以下规定办理纳税事宜。

(1) 在应纳税凭证书立或领受时即行贴花完税，不得延至凭证生效日期贴花。

(2) 印花税票应粘贴在应纳税凭证上，并由纳税人在每枚税票的骑缝处盖戳注销或划销，严禁揭下重用。

(3) 已经贴花的凭证，凡修改后所载金额增加的部分，应补贴印花。

(4) 对已贴花的各类应纳税凭证，纳税人须按规定期限保管，不得私自销毁，以备纳税检查。

(5) 凡多贴印花税票者，不得申请退税或抵扣。

(6) 纳税人对凭证不能确定是否应当纳税的，应及时携带凭证，到当地税务机关鉴别。

(7) 纳税人同税务机关对凭证的性质发生争议的，应检附该凭证报请上一级税务机关核定。

(8) 纳税人对纳税凭证应妥善保存，凭证的保存期限，如国家已有明确规定的，按规定办理；其他凭证均应在履行纳税义务完毕后保存1年。

5. 违章处理

为加强印花税的稽征管理，依法处理违章行为，国家根据税收征管法的有关规定，针对印花税的特点，就印花税违章行为和处罚办法做出以下特别规定。

(1) 在应税凭证上未贴或少贴印花税票的，税务机关除责令其补贴印花税票外，可处以应补贴印花税票金额3～5倍的罚款。

(2) 已粘贴在应税凭证上的印花税票未注销或者未划销的，税务机关可处以未注销或者未划销印花税票金额1～3倍的罚款。

(3) 已贴用的印花税票揭下重用的，税务机关可处以印花税票金额5倍或者2 000元以上10 000以下的罚款。

(4) 伪造印花税票的，由税务机关提请司法机关依法追究刑事责任。

(5) 纳税人对汇总缴纳印花税的凭证不按规定办理并保存备查的，由税务机关处以5 000元以下的罚款，情节严重的，撤销其汇缴许可证。

(6) 印花税纳税申报表的填制。《印花税纳税申报表》(表9-4)适用于各类应税凭证



印花税的纳税申报，能够将应税凭证当月申报与即时贴花完税的情况作全面，综合的反映。

表 9-4　印花税纳税申报表

税务登记证件号码：□□□□□□□□□□□□□□□□□□□□　　管理代码：□□□□□□

纳税人名称：　　税款所属时期：　年　月　日至　年　月　日　　金额单位：元(列至角分)

应税凭证名称	件数	计税金额	适用税率	应纳税额	已纳税额	应补(退)税额	购花贴花情况			
							上期结存	本期购进	本期贴花	本期结存
1	2	3	4	5=2×4 或 5=3×4	6	7=5−6	8	9	10	11=8+ 9−10

<table>
<tr><td rowspan="4">纳税人或代理人声明：此纳税申报表时根据国家税收法律的规定填报的，我确定它是真实的、可靠的、完整的。</td><td colspan="2">如纳税人填报，由纳税人填写以下各栏：</td><td colspan="2">受理机关(签章)：
受理日期：
年　月　日</td></tr>
<tr><td>办税人员：</td><td>法定代表人：</td><td>联系电话：</td><td></td></tr>
<tr><td colspan="2">如委托代理人填报，由代理人填以下各栏：</td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td>代理人名称：</td><td>联系电话：</td><td>代理人(公章)</td><td></td></tr>
</table>

9.3.4　印花税会计处理

企业在核算印花税时，不是通过“应交税费”账户，而是在企业购买印花税票或者以缴款书汇总缴纳印花税时，直接借记“管理费用”账户。如果一次购买印花税和一次缴纳印花税税额较大时，可以通过“待摊费用”账户分期摊入成本。

例 9.9　企业 2008 年 12 月签订产品购销合同一份，金额为 530 000 元，签订借款合同一份，金额为 200 000 元。计算该月应纳印花税税额并进行会计核算。

$$\text{应纳税额}=530\ 000\times0.3‰+200\ 000\times0.5‰=259(\text{元})$$

所做会计分录如下。

借：管理费用——印花税　259
　　贷：银行存款　259

9.4 契税及其纳税会计处理

契税是以所有权发生转移变动的不动产为征税对象，向产权承受人征收的一种财产税。它是以因出让、转让、买卖、赠与、交换而发生权属转移的土地、房屋为征税对象而征收的一种税。现行契税的基本规范是1997年7月7日颁布《中华人民共和国契税暂行条例》(以下简称《契税暂行条例》)并于同年10月1日开始施行。

9.4.1 契税税制要素

1. 征收范围

契税的征税范围为发生土地使用权和房屋所有权权属转移的土地和房屋。具体征税范围包括以下5项内容。

(1) 国有土地使用权出让，指土地使用者向国家交付土地使用权出让费用，国家将国有土地使用权在一定年限内让与土地使用者的行为。

(2) 土地使用权的转让(不包括农村集体土地承包经营权的转移)，指土地使用者以出售、赠与、交换或者其他方式将土地使用权转移给其他单位和个人的行为。土地使用权出售是指土地使用者以土地使用权作为交换条件，取得货币、实物或者其他经济利益的行为；土地使用权赠与是指土地使用者将土地使用权无偿转让给受赠者的行为；土地使用权交换是指土地使用者之间相互交换土地使用权的行为。

(3) 房屋买卖，指房屋所有者将其房屋出售，由承受者交付货币、实物、或者其他经济利益的行为。

(4) 房屋赠与，是指房屋所有者将其房屋无偿转让给受赠者的行为。

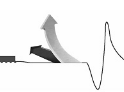
(5) 房屋交换，是指房屋所有者之间相互交换房屋所有权的行为。

2. 纳税义务人

契税的纳税义务人是在我国境内承受土地、房屋权属转移的单位和个人。土地、房屋权属是指土地使用权和房屋所有权；承受是指以受让、购买、受赠、交换等方式取得土地、房屋权属的行为；单位和个人包括各类企业单位、事业单位、国家机关、军事单位、社会团体及其他组织和个人，港澳台同胞和华侨，外商投资企业、外国企业、外国驻华机构、外国公民等。

3. 税率

契税实行3%～5%的幅度比例税率，由各地区政府根据纳税人的行为情况确定具体的税率。幅度比例税率是一种灵活性较大的特殊税率，它使税率的统一性与灵活性更好地结合起来，也能使税率调节功能更加强化。此外，根据适当下放税收管理权限的原则，有必



要增强各级政府对房地产市场的调控能力，适应分税、分权制度的确立。

4. 计税依据

契税的计税依据是土地、房屋权属转移双方当事人签订的契约价格。由于土地、房屋权属转移方式不同，定价方法不同，因而具体计税依据视不同情况决定。

（1）国有土地使用权出让、土地使用权出售、房屋买卖的计税依据为成交价格。成交价格是指土地、房屋权属转移合同确定的价格。纳税人以分期付款方式承受土地、房屋权属的，按全额成交价格一次征收契税；变卖抵押的土地、房屋按变卖价或者拍卖价作为成交价格。

（2）土地使用权赠与、房屋赠与的，其计税依据由征收机关参照土地使用权出售、房屋买卖的市场价格核定。这是因为土地使用权赠与、房屋赠与属于特殊的转移形式，无货币支付，在计征税额时只能参照市场上同类土地、房屋价格计算应纳税额。

（3）土地使用权交换、房屋交换的计税依据为所交换土地使用权、房屋的价格差额。交换价格相等时，免征契税；交换价格不等时，由多交付的货币、实物、无形资产或者其他经济利益的一方缴纳契税。

（4）土地、房屋、权属作价投资入股，以土地、房屋权属抵债，以无形资产方式、获奖方式转移土地、房屋权属的，其计税依据由征收机关参照土地使用权出售、房屋买卖的市场价格核定。

（5）以划拨方式取得土地使用权，经批准转让房地产时，由房地产转让者补缴契税。计税依据为补缴的土地使用权出让费用或者土地收益。为了避免偷、逃税款，税法规定，成交价格明显低于市场价格并且无正当理由的，或者所交换土地使用权、房屋的价格差额明显不合理并且无正当理由的，征收机关可以参照市场价格核定计税依据。

（6）对于个人无偿赠与不动产行为(法定继承人除外)，应对受赠人全额征收契税，在缴纳契税和印花税时，纳税人须提交经税务机关审核并签字盖章的《个人无偿赠与不动产登记表》，税务机关(或其他征收机关)应在纳税人的契税和印花税完税凭证上加盖“个人无偿赠与”印章，在《个人无偿赠与不动产登记表》中签字并将该表格留存。

5. 应纳税额的计算

契税是依据税率和计税依据计算征收的。应纳税额的基本计算公式为：

$$应纳税额=计税依据\times税率$$

应纳税额以人民币计算，转移土地、房屋权属以外汇结算的，应按照纳税义务发生之日中国人民银行公布的人民币市场的汇率中间价折合成人民币计算。外汇中间价是指外汇买入价和卖出价的算术平均数表示的价格。

例 9.10　居民甲将一栋私有房屋出售给居民乙，房屋成交价格为 60 000 元。甲另将一处两室住房与居民丙交换成两处一室住房，并支付换房差价款 11 000 元。计算甲、乙、丙相关行为应缴纳的契税(假定税率为 5%)。

有关计算如下。

（1）甲应纳税额=11 000×5%=550(元)。

(2) 乙应纳税额=60 000×5%=3 000(元)。

(3) 房屋交换由多交付货币的一方缴纳契税，因而丙不缴纳契税。

6. 契税的税收优惠

1) 契税税收优惠的一般规定

(1) 国家机关、事业单位、社会团体、军事单位承受土地、房屋用于办公、教学、医疗、科研和军事设施的，免征契税。

(2) 城镇职工按规定第一次购买公有住房的，免征契税。

(3) 因不可抗力灭失住房而重新购买住房的，酌情减免。

(4) 财政部规定的其他减免契税项目。

2) 契税税收优惠的特殊规定

(1) 企业公司制改造，对改建后的公司承受原企业土地、房屋权属，免征契税。

(2) 在股权转让中，单位、个人承受企业股权，企业土地、房屋权属不发生转移，不征收契税。

(3) 两个或两个以上的企业，依据法律规定、合同约定合并改建为一个企业，对其合并后的企业承受原合并各方的土地、房屋权属，免征契税。

(4) 依据法律规定、合同约定分设为两个或两个以上投资主体相同的企业，对派生方、新设方承受原企业土地、房屋权属，不征契税。

(5) 国有、集体企业出售，被出售企业法人注销，并且买受人妥善安置原企业 30%以上职工的，对其承受所购企业的土地、房屋权属，减半征收契税；与原企业全部职工签订服务年限不少于 3 年的劳动用工合同的，免征契税。

9.4.2 契税的纳税申报

1. 纳税义务发生时间

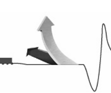
契税的纳税义务发生时间为纳税人签订土地、房屋权属转移合同的当天，或者纳税人取得其他具有土地、房屋权属转移合同性质凭证的当天。

2. 纳税期限

纳税人在签订土地、房屋权属转移合同或者取得其他土地、房屋权属转移合同性质凭证后的 10 日内必须到土地、房屋所在地的契税征收机关办理纳税申报，并将转移土地、房屋权属的有关资料提供给征收机关审核。

3. 纳税环节

契税的纳税环节是在纳税义务发生后，办理契证或房屋产权证之前。目前，有些房地产开发公司销售未竣工商品房并预收售房款，为了防止漏税，征收机关通常采取预收契税的方式，待办理房屋交付手续时再结清税款。



4. 纳税地点和征收机关

契税的征收执行属地原则，即在应税行为发生地点纳税，征收机关是主管地方税收管理工作的各级财政机关或者地方税务机关。征收机关可根据征收管理的需要，委托有关单位代征契税，具体代征单位由各地政府确定；土地管理部门和房产管理部门要协助征收机关依法征收契税。

5. 税款缴纳

纳税人接到纳税通知书后，要在通知书规定的纳税期限内，持通知书将税款缴到征收机关指定的银行，或直接缴到契税征收机关。委托土地管理部门或房产管理部门代理征收、代扣代缴税款的，代征单位将征收的税款定期向当地契税征收机关报送，契税征收机关付给代征单位一定的征收手续费。

纳税人办理纳税事宜后，契税征收机关应当向纳税人开具契税完税凭证。纳税人应持契税完税凭证和其他有关规定的文件材料，依法向土地管理部门、房产管理部门办理有关土地、房产权属变更登记手续。

9.4.3　契税会计处理

契税的会计核算应设置“应交税费——应交契税”明细账户，贷方核算应缴纳的契税税额，借方核算实际缴纳的契税，贷方余额表示企业应交未交的契税。

契税是取得不动产产权的一种必然支出，资产按实际成本计价，所以，取得房产产权所支付的契税也应计入该项资产的实际成本。计提应缴纳的契税时，借记“在建工程”“固定资产”“无形资产”等账户，贷记“应交税费——应交契税”账户；实际缴纳时，借记“应交税费——应交契税”账户，贷记“银行存款”账户。

例 9.11　某单位购买一块土地使用权，成交价格为 2 000 万元，当土地规定的契税税率为 4%时，计算应交契税并进行会计核算。

应交契税＝2 000×4%＝80(万元)

(1) 计提应缴纳的契税时

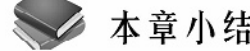
借：无形资产　　800 000

　　贷：应交税费——应交契税　　800 000

(2) 实际缴纳时

借：应交税费——应交契税　　800 000

　　贷：银行存款　　800 000



本章小结

本章主要讲述包括房产税、车船税、印花税、契税等财产和行为税的基本内容、计算方法及其会计处理。其中，房产税是以房屋为征税对象，按照房屋的计税余值或租金收入向产权所有人

征收的一种财产税；房产税的计税依据为房产的计税余值或房产的租金收入；按照房产计税余值征税的，称为从价计征，按照房产的租金收入征税的，称为从租计征。车船税是对在我国境内的车辆、船舶(以下简称车船)的所有人或者管理人征收的一种税。印花税是对经济活动和经济交往中书立、领受的应税经济凭证所征收的一种税；它的征税对象为税法中列举的各类经济合同、产权转移书据、营业账簿和权利许可证照等，由凭证的书立人、领受人在书立、领受凭证时自行购买和粘贴印花税票的方式来缴纳，这是一种兼有行为税性质的凭证税。契税是以所有权发生转移变动的不动产为征税对象，向产权承受人征收的一种财产税；它是以因出让、转让、买卖、赠与、交换发生权属转移的土地、房屋为征税对象而征收的一种税。

就会计处理而言，房产税、车船税、印花税记入“管理费用”账户，契税则记入有关资产价值。

本章的学习要点是要掌握财产和行为税的纳税人、征税对象、应纳税额的计算方法及相应业务的会计处理。其中，应纳税额的计算及有关会计处理是本章难点。

复习思考题

1. 思考题

(1) 简述印花税的特点及其会计处理。

(2) 简述房产税的计税依据及其会计处理。

(3) 试述契税的特点及其会计处理。

(4) 试述车船税的特点及其会计处理。

2. 实务题

(1) 某钢铁公司与机械进出口公司签订购买价值 2 000 万元设备合同，为购买此设备向商业银行签订 2 000 万元的借款合同。后因故购销合同作废，改签融资租赁合同，租赁费 1 000 万元。

要求：计算该公司应缴纳的印花税额。

(2) 某建筑公司与甲企业签订一份建筑承包合同，合同金额 6 000 万元(含相关费用 50 万元)。施工期间，该建筑公司又将其中价值 800 万元的安装工程转包给乙企业，并签订转包合同。

要求：计算该建筑公司此项业务应缴纳的印花税额。

(3) 居民甲某有 4 套住房，将一套价值 120 万元的别墅折价给乙某抵偿了 100 万元的债务；用市场价值 70 万元的第 2、3 套 2 室住房与丙某交换一套 4 室住房，另取得丙某赠送价值 12 万元的小轿车一辆；将第 4 套市场价值 50 万元的公寓房折成股份投入本人独资经营的企业。当地确定的契税税率为 3%。

要求：计算甲、乙、丙应缴纳的契税税额。

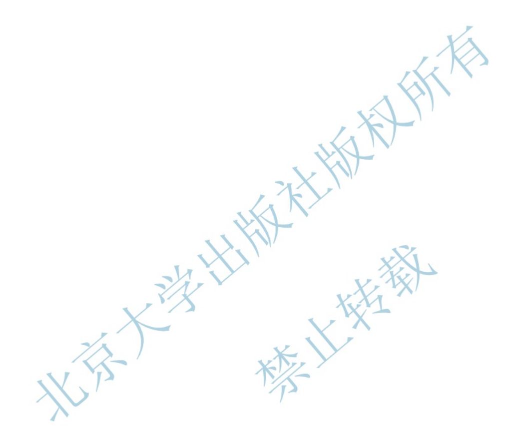
(4) 某企业 2015 年 1 月 1 日的房产原值为 3 000 万元，4 月 1 日将其中原值为 1 000 万元的临街房出租给某连锁商店，月租金 5 万元。当地政府规定允许按房产原值减除 20% 后的余值计税。



要求：计算该企业当年应缴纳的房产税额。

(5) 2014 年度某运输公司拥有载客人数 9 人以下的小汽车 20 辆，载客人数 9 人以上的客车 30 辆，载货汽车 15 辆(每辆整备质量 8 吨)，另有纯电动汽车 8 辆。小汽车适用的车船税年税额为每辆 800 元，客车适用的车船税年税额为每辆 1 200 元，货车适用的车船税年税额为整备质量每吨 60 元。

要求：计算该运输公司 2014 年度应缴纳车船税。





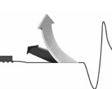
特定目的税及其纳税会计处理

教学目标

本章主要讲述包括城市维护建设税、车辆购置税和耕地占用税等特定目的税类的税制要素及纳税会计处理。通过本章学习，在全面了解这几个税种基本内容的基础上，重点掌握各税种的纳税义务人、征税范围、计税依据、应纳税额的计算并能进行相应的会计处理。

教学要求

知识要点	能力要求	相关知识
税制要素	(1) 能够识别我国目前的特定目的税类并明确其征收意义 (2) 能够识别纳税的单位和个人 (3) 能够识别纳税义务人何时、何地缴纳税款	(1) 各税种的含义及开征目的 (2) 各税种的征税范围和纳税义务人 (3) 各税种的纳税义务发生时间、纳税期限及纳税地点
应纳税额计算	能够计算各税种纳税人的应交税额	(1) 税率的种类及适用范围 (2) 计税依据的确定 (3) 当期应纳税额的计算
会计处理	能够对企业涉及各税种的基本经济业务进行会计处理	(1) 会计账户的设置 (2) 计算和缴纳税款的账务处理



导入案例

税警信息交换　断“车托”逃税财路①

2015 年 1 月，湖北省黄石市首例伪造车辆购置税完税证明诈骗案在市法院宣判，犯罪人孙某犯诈骗罪，被判处有期徒刑 6 年 5 个月，并处罚金 1 万元。

2012 年 12 月 31 日，黄石市国税局车辆购置税征收管理分局与市公安机关车辆管理机构定期交换信息，对 2012 年度全市新增车辆注册进行了比对，发现新增 37 辆注册车辆未在车辆购置税管理部门缴纳车辆购置税，有伪造车辆购置税完税证明的嫌疑，随即将案件移交给黄石市国税局稽查局立案查处。

稽查局接案后高度重视，迅速成立专班，指定专人负责督办。办案人员经过案头分析与走访调查，发现涉案 37 辆车辆的纳税单位和个人分别分布在黄石市 3 个市、县(区)。因案情复杂，稽查局随即联合市公安经侦部门成立了专案组。

经过多方调查，专案组查明，犯罪嫌疑人孙某长期在黄石市从事为他人代办车辆注册登记、车辆年审手续(俗称“车托”)，为了获得钱财用于赌博，孙某谎称有关系可以帮他人少缴车辆购置税，诱骗他人委托其代办缴纳车辆购置税手续。然后，孙某将伪造的车辆购置税完税证明交给车主，让车主持假证到市车管所办理车辆注册登记手续。通过这种手段，孙某至案发前共诈骗他人财物 38.11 万元。

通过税警联合侦办，涉案的 37 辆车车主已累计补缴车辆购置税 107.04 万元，被加收滞纳金 19.98 万元。

10.1　城市维护建设税及其纳税会计处理

城市维护建设税(以下简称“城建税”)是一种附加税，它是对从事工商经营，缴纳增值税、消费税、营业税的单位和个人以其实际缴纳的“三税”税额为计税依据而征收的一种税，其税款专门用于城市的公用事业和公共设施的维护建设，因而城建税属于特定目的的税。现行的城市维护建设税的基本规范是 1985 年 2 月 8 日国务院颁布并于同年 1 月 1 日实施的《中华人民共和国城市维护建设税暂行条例》。

10.1.1　城市维护建设税税制要素

1. 纳税人

城建税的纳税人是指在征税范围内从事工商经营，并缴纳增值税、消费税、营业税的单位和个人。不论国有企业、集体企业、私营企业、股份制企业、其他企业和行政单位、事业单位、军事单位、社会团体、其他单位，还是个体工商业户、其他个人，只要缴纳了增值税、消费税、营业税中的任何一种税，都必须同时缴纳城建税。

自 2010 年 12 月 1 日起，对外商投资企业、外国企业及外籍个人征收城建税。增值税、消费税、营业税的代扣代缴、代收代缴义务人同时也是城建税的代扣代缴、代收代缴义务人。

① 吴波，阮军．税警信息交换 断“车托”逃税财路[N]．中国税务报，2015(10).

2. 征税范围

城建税的征税范围包括市区、县城、镇以及税法规定征收“三税”的其他地区。市区、县城、镇的范围，应以行政区划分为标准，不能随意扩大或缩小各自行政区域的管辖范围。

3. 税率

城建税实行地区差别比例税率。根据纳税人所在地不同，分为以下3档：纳税人所在地为市区的，税率为7%；纳税人所在地为县城、镇的，税率为5%；纳税人所在地不在市区、县城或者镇的，税率为1%；开采海洋石油资源的中外合作油(气)田所在地在海上，其城建税适用1%的税率。

城建税的适用税率应当按纳税人所在地的规定税率执行。但是，对下列两种情况可按缴纳“三税”所在地的规定税率就地缴纳城建税。

(1) 由受托方代扣代缴、代收代缴“三税”的单位和个人，其代扣代缴、代收代缴的城建税按受托方所在地适用税率。

(2) 流动经营等无固定纳税地点的单位和个人，在经营地缴纳“三税”的，其城建税的缴纳按经营地适用税率执行。

4. 减免税

城建税原则上不单独减免，但因“三税”发生减免时，势必影响城建税，城建税相应发生税收减免。城建税的税收减免具体情况有以下几种。

(1) 城建税按减免后实缴的“三税”税额计征，即随“三税”的减免而减免。

(2) 对因减免税而需进行“三税”退库的，城建税也同时退库。

(3) 海关对进口产品代征的增值税、消费税，不征收城建税。

(4) 对“三税”实行先征后返、先征后退、即征即退，除另有规定外，对随“三税”附征的城建税和教育费附加，一律不予退(返)还。

(5) 对国家重大水利工程建设基金免征城市维护建设税。

5. 申报与缴纳

1) 纳税环节

城建税缴纳环节，实际就是纳税人缴纳增值税、消费税、营业税的环节。纳税人只要发生增值税、消费税、营业税的纳税义务，就要在同样的环节分别计算缴纳城建税。

2) 纳税期限

城建税的纳税期限分别与增值税、消费税、营业税的纳税期限一致。增值税、消费税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日或1个月；营业税的纳税期限分别为5日、10日、15日或1个月。增值税、消费税、营业税纳税人的具体纳税期限，由主管税务机关根据应纳税额大小分别核定，不能按照固定期限纳税的，可以按次纳税。

3) 纳税地点

纳税人缴纳增值税、消费税、营业税的地点即是城建税的纳税地点。除另有规定外，



代扣(收)代缴增值税、消费税、营业税的单位和个人，同时代扣(收)代缴城建税，其城建税的纳税地点在代扣代收地。

4）纳税申报

城建税纳税人无论当期有无销售额、营业额，均应按规定填写“城市维护建设税纳税申报表”并于次月 1～10 日向主管税务机关进行纳税申报。该纳税申报表 1 式 2 联，第 1 联为申报联，第 2 联为收款联，由税务机关签章后收回作申报凭证。

城建税纳税申报表表样见表 10－1。

表 10－1　城市维护建设税纳税申报表

填表日期：　　年　月　　日

纳税人识别号□□□□□□□□□□□□□□□□□□□□□　　　　金额单位：元(列至角分)

<table>
<tr><td>纳税人名称</td><td colspan="2"></td><td>税款所属时期</td><td colspan="3"></td></tr>
<tr><td>计税依据</td><td>计税金额</td><td>税率</td><td>应纳税额</td><td>已纳税额</td><td colspan="2">应补(退)税额</td></tr>
<tr><td>1</td><td>2</td><td>3</td><td>4=2×3</td><td>5</td><td colspan="2">6=4－5</td></tr>
<tr><td>增值税</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td>营业税</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td>消费税</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td>合　计</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td colspan="3">如纳税人填报，由纳税人填写以下各栏</td><td colspan="3">如委托代理人填报，由代理人填写以下各栏</td><td>备注</td></tr>
<tr><td rowspan="3">会计主管
（签章）</td><td colspan="2" rowspan="3">纳税人
（公章）</td><td>代理人名称</td><td></td><td>代理人</td><td rowspan="3"></td></tr>
<tr><td>代理人地址</td><td></td><td>（公章）</td></tr>
<tr><td>经办人姓名</td><td></td><td>电话</td></tr>
<tr><td colspan="7">以下由税务机关填写</td></tr>
<tr><td>收到申报表日期</td><td colspan="2"></td><td>接收人</td><td colspan="3"></td></tr>
</table>

10.1.2　城市维护建设税的会计处理

1. 城建税的计算

1）计税依据

城建税的计税依据是纳税人实际缴纳的增值税、消费税、营业税税额之和，它没有独立的计税依据。作为“三税”税额的附加而征收的城建税，当“三税”得到减免或受到处罚时，必然会影响到城建税的计税依据，对此税法做出如下具体规定。

(1) 城建税计税依据只是纳税人实际缴纳的“三税”税额，不包括非税款项。

(2) 纳税人违反“三税”有关规定，被查补“三税”和被处以罚款时，也要对其偷漏的城建税进行补税和罚款。

(3) 对纳税人违反“三税”有关规定而加收的滞纳金和罚款，不作为城建税的计税依据。

(4)“三税”得到减征或免征优惠，城建税也要同时减免(城建税原则上不单独减免)。

(5)出口产品退还增值税、消费税，不退还已缴纳的城建税；进口产品需征收增值税、消费税，但不征收城建税，即城建税出口不退，进口不征。

简单归纳，城建税的计税依据见表10-2。

表10-2 城建税的计税依据简表

城建税计税依据包括的内容	城建税计税依据不包括的内容
(1) 纳税人实际向税务机关缴纳的“三税” (2) 纳税人被税务机关查补的“三税” (3) 纳税人出口货物被批准免抵的增值税额	(1) 纳税人进口环节被海关代征的增值税、消费税税额 (2) 非税款项(被加收的滞纳金、罚款等)

2) 应纳税额的计算

城建税纳税人应纳税额的大小是由纳税人实际缴纳的“三税”税额决定的，其计算公式为：

应纳税额=(增值税税额+消费税税额+营业税税额)×适用税率

例10.1 某县城一外贸公司为增值税一般纳税人。3月进口一批经销货物，向海关缴纳进口环节增值税25 000元，在国内销售货物一批，缴纳增值税150 000元，因超过纳税期限5天，被税务机关加收滞纳金100元，本期还收到以前出口货物的出口退税款34 000元，计算该企业3月应纳城建税。

有关计算如下。

应纳城建税税额=150 000×5%=7 500(元)

2. 城建税的会计处理

1) 账户设置

城建税为价内税，企业核算应缴纳的城市维护建设税时，应设置“应交税费——应交城建税”账户。

2) 会计处理

计算城建税时，借记“营业税金及附加”或“其他业务成本”或“固定资产清理”，贷记“应交税费——应交城建税”；按期上缴城建税时，借记“应交税费——应交城建税”，贷记“银行存款”。

例10.2 某大型商场9月份销售货物缴纳增值税27万元，销售金银首饰缴纳消费税3.5万元，则该商场9月份城建税会计处理如下。

应纳城建税=(27+3.5)×7%=2.135(万元)

(1) 计算城建税时

借：营业税金及附加　　21 350

　　贷：应交税费——应交城建税　　21 350

(2) 上缴城建税时

借：应交税费——应交城建税　　21 350

　　贷：银行存款　　21 350



例 10.3 位于城市市区的某工业生产企业，2014 年 6 月份生产销售货物实际缴纳增值税 500 000 元，转让一项专利权缴纳增值税 25 000 元，将沿街厂房一幢转让给某商业企业缴纳营业税 150 000 元。该工业企业应纳城建税的计算及会计处理如下。

(1) 计算城建税时：

产品销售业务应纳城建税＝500 000×7%＝35 000(元)

转让无形资产业务应纳城建税＝25 000×7%＝1 750(元)

出售不动产业务应纳城建税＝150 000×7%＝10 500(元)

借：营业税金及附加　　35 000
　　其他业务成本　　1 750
　　固定资产清理　　10 500
　　贷：应交税费——应交城建税　　47 250

(2) 上缴城建税时

借：应交税费——应交城建税　　47 250
　　贷：银行存款　　47 250

10.2 教育费附加和地方教育附加及其纳税会计处理

教育费附加和地方教育附加是对缴纳增值税、消费税、营业税的单位和个人，就其实际缴纳的税额为计算依据征收的一种附加费。其征收目的是加快地方教育事业发展，扩大地方教育经费来源。

10.2.1 征收范围、计征依据及计征比率

教育费附加和地方教育附加对缴纳增值税、消费税和营业税的单位和个人征收，以其实际缴纳的增值税、消费税和营业税为计征依据，分别与增值税、消费税和营业税同时缴纳。

现行教育费附加征收比率为 3%，地方教育附加征收比率为 2%。

10.2.2 教育费附加和地方教育附加的计算

教育费附加和地方教育附加的计算公式为：

应纳教育费附加或地方教育附加＝实际缴纳的增值税、消费税和营业税×征收比率

教育费附加和地方教育附加的征收要求见表 10－3。

表 10－3 教育费附加和地方教育附加征收要素表

征收要素	教育费附加	地方教育附加
征收比率	3%	2%
征收范围	实际缴纳增值税、消费税和营业税的单位和个人	
计税依据	以实际缴纳的增值税、消费税和营业税税额为依据	
纳税期限	与增值税、消费税和营业税同时缴纳	
计算公式	应纳教育费附加＝实际缴纳的“三税”税额×3%	应纳地方教育附加＝实际缴纳的“三税”税额×2%



例 10.4 位于市区一家企业 2014 年 8 月实际缴纳增值税 30 万元，消费税 15 万元，营业税 5 万元。计算该企业应缴纳的教育费附加和地方教育附加。

应纳教育费附加＝(30＋15＋5)×3％＝1.5(万元)

应纳地方教育附加＝(30＋15＋5)×2％＝1(万元)

10.2.3 教育费附加和地方教育附加的减免规定

(1) 对海关进口的产品征收的增值税、消费税，不征收教育费附加。

(2) 对由于减免增值税、消费税和营业税而发生退税的，可以同时退还已征收的教育费附加。但对出口产品退还增值税、消费税的，不退还已征的教育费附加。

(3) 对国家重大水利工程建设基金免征教育费附加。

10.2.4 教育费附加和地方教育附加的会计处理

1) 账户设置

教育费附加和地方教育附加的会计处理同城建税，企业核算应缴纳的教育费附加和地方教育附加时，应设置“应交税费——应交教育费附加”和“应交税费——应交地方教育附加”账户。

2) 会计处理

计算教育费附加和地方教育附加时，借记“营业税金及附加”或“其他业务成本”或“固定资产清理”，贷记“应交税费——应交教育费附加”，“应交税费——应交地方教育附加”；按期上缴教育费附加和地方教育附加时，借记“应交税费——应交教育费附加”，“应交税费——应交地方教育附加”，贷记“银行存款”等货币资金科目。

例 10.5 位于城市市区的某工业生产企业，2014 年 6 月份生产销售货物实际缴纳增值税 500 000 元，转让一项专利权缴纳增值税 25 000 元，将沿街厂房一幢转让给某商业企业缴纳营业税 150 000 元。该工业企业应纳教育费附加和地方教育附加的计算及会计处理如下。

(1) 计算教育费附加和地方教育附加时：

产品销售业务应纳教育费附加＝500 000×3％＝15 000(元)

产品销售业务应纳地方教育附加＝500 000×2％＝10 000(元)

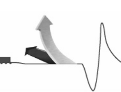
转让无形资产业务应纳教育费附加＝25 000×3％＝750(元)

转让无形资产业务应纳地方教育附加＝25 000×2％＝500(元)

出售不动产业务应纳教育费附加＝150 000×3％＝4 500(元)

出售不动产业务应纳地方教育附加 ＝150 000×2％＝3 000(元)

借：营业税金及附加　　25 000
　　其他业务成本　　1 250
　　固定资产清理　　7 500
　　贷：应交税费——应交教育费附加　　20 250
　　　　应交税费——应交地方教育附加　　13 500



（2）上缴教育费附加和地方教育附加时

借：应交税费——应交教育费附加　　20 250

　　应交税费——应交地方教育附加　　13 500

　　贷：银行存款　　33 750

10.3　特定目的税类其他税种及其纳税会计处理

本节讲述属于特定目的税类其他税种的车辆购置税、耕地占用税和烟叶税。

车辆购置税是对在中国境内购买、进口、自产、受赠、获奖或者以拍卖、抵债、走私、罚没等方式取得并自用应税车辆的单位和个人征收的一种税。现行车辆购置税的基本规范是国务院于 2000 年 10 月 22 日颁布并于 2001 年 1 月 1 日起实施的《中华人民共和国车辆购置税暂行条例》（以下简称《车辆购置税暂行条例》）。根据该条例制定的《车辆购置税征收管理办法》（国家税务总局令第 33 号）已经于 2014 年 11 月 25 日国家税务总局第 3 次局务会议审议通过，自 2015 年 2 月 1 日起施行。

耕地占用税是国家对占用耕地建房或者从事其他非农业建设的单位和个人，就其实际占用的耕地面积一次性征收的一种税。现行耕地占用税的基本规范是 2008 年 1 月 1 日起施行的《中华人民共和国耕地占用税暂行条例》及财政部、国家税务总局 2008 年 2 月 26 日发布并于同日实施的《中华人民共和国耕地占用税暂行条例实施细则》。

烟叶税是以纳税人收购烟叶的收购金额为计税依据征收的一种税。现行的烟叶税基本规范是 2006 年 4 月 28 日国务院公布并实施的《中华人民共和国烟叶税暂行条例》。

10.3.1　车辆购置税及其会计处理

1. 纳税人

凡是在中国境内购置《车辆购置税暂行条例》规定的应税车辆的单位和个人均为车辆购置税的纳税义务人。

购置包括购买、进口、自产、受赠、获奖等，或者以拍卖、抵债、走私、罚没等方式取得并自用应税车辆的行为；单位是指国有企业、集体企业、私营企业、股份制企业、外商投资企业、外国企业以及其他企业和事业单位、社会团体、国家机关、部队以及其他单位；个人是指个体工商户以及其他个人。

2. 征税对象和征税范围

车辆购置税的征税对象是《车辆购置税暂行条例》规定的应税车辆。车辆购置税的征税范围包括汽车、摩托车、电车、挂车、农用运输车，具体征收范围依照《车辆购置税暂行条例》所附《车辆购置税征收范围表》执行。车辆购置税征收范围的调整，由国务院决定并公布。

3. 计税依据

车辆购置税的计税依据是应税车辆的计税价格。

1）按应税车辆全部价款确定的计税依据

（1）购买自用车辆为纳税人支付给销售者的全部价款和价外费用，不包括增值税税款。价外费用是指销售方价外向购买方收取的基金、集资费、违约金(延期付款利息)和手续费、包装费、储存费、优质费、运输装卸费、保管费以及其他各种性质的价外收费，但不包括销售方代办保险等而向购买方收取的保险费，以及向购买方收取的代购买方缴纳的车辆购置税、车辆牌照费。

（2）进口自用车辆为应税车辆的计税价格公式为：

计税价格＝关税完税价格＋关税＋消费税

2）按核定计税价格确定的计税依据

（1）纳税人自产、受赠、获奖或者以其他方式取得并自用的应税车辆的计税价格，凡不能或不能准确提供车辆价格的，由主管税务机关参照国家税务总局规定的最低计税价格核定。

（2）购买自用或者进口自用车辆的，纳税人申报的计税价格低于同类型应税车辆的最低计税价格，又无正当理由的，计税依据为国家税务总局规定的最低计税价格。实际工作中，通常是当纳税人申报的计税价格等于或大于最低计税价格时，按申报的价格计税；当纳税人申报的计税价格低于最低计税价格时，按最低计税价格计税。

最低计税价格是指国家税务总局依据机动车生产企业或者经销商提供的车辆价格信息，参照市场平均交易价格核定的车辆购置税计税价格。申报的计税价格低于同类型应税车辆的最低计税价格，又无正当理由的，是指纳税人申报的车辆计税价格低于出厂价格或进口自用车辆的计税价格。

3）按特殊规定确定的计税依据

（1）底盘(车架)发生更换的车辆，计税价格为最新核发的同类型车辆最低计税价格的70%。

（2）免税条件消失的车辆，自初次办理纳税申报之日起，使用年限未满10年的，计税价格以免税车辆初次办理纳税申报时确定的计税价格为基准，每满1年扣减10%；未满1年的，计税价格为免税车辆的原计税价格；使用年限10年(含)以上的，计税价格为0。

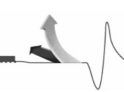
（3）国家税务总局未核定最低计税价格的车辆，计税价格为纳税人提供的有效价格证明注明的价格。有效价格证明注明的价格明显偏低的，主管税务机关有权核定应税车辆的计税价格。

（4）进口旧车、因不可抗力因素导致受损的车辆、库存超过3年的车辆、行驶8万公里以上的试验车辆、国家税务总局规定的其他车辆，计税价格为纳税人提供的有效价格证明注明的价格。纳税人无法提供车辆有效价格证明的，主管税务机关有权核定应税车辆的计税价格。

（5）对于国家授权的执法部门没收的走私车辆、被司法机关和行政执法部门依法没收并拍卖的车辆，其库存(或使用)年限超过3年或行驶里程超过8万公里以上的，以纳税人提供的统一发票或有效证明注明的价格确定计税依据。

4. 税率和应纳税额的计算

车辆购置税实行的是单一比例税率，税率为10%，车辆购置税实行从价定率的办法计



算应纳税额。应纳税额的计算公式为：

应纳税额＝计税价格×10％

例 10.6　2014 年 3 月，王明从汽车 4S 店（增值税一般纳税人）购置了一辆排气量为 1.8 升的乘用车供自己使用，支付购车款（含增值税）233 000 元并取得汽车 4S 店开具的普通发票，支付代收保险费 5 000 元并取得保险公司开具的票据，支付购买工具件价款（含增值税）1 000 元并取得汽车 4S 店开具的普通发票。王明应缴纳的车辆购置税为：

（233 000＋1 000）÷（1＋17％）×10％＝20 000（元）

5. 税收优惠

1） 减免税

车辆购置税的减免税优惠政策主要有以下几种情况。

（1） 外国驻华使馆、领事馆和国际组织驻华机构及其外交人员自用的车辆，免税。

（2） 中国人民解放军和中国人民武装警察部队列入军队武器装备订货计划的车辆，免税。

（3） 设有固定装置的非运输车辆，免税。

（4） 防汛部门和森林消防等部门购置的由指定厂家生产指定型号用于指挥、检查、调度、报汛（警）、联络的专用车辆，免税。

（5） 回国服务的留学人员用现汇购买 1 辆个人自用国产小汽车，免税。

（6） 长期来华定居专家购买 1 辆自用小汽车，免税。

（7） 自 2014 年 9 月 1 日至 2017 年年底，对获得许可在中国境内销售（包括进口）的纯电动以及符合条件的插电式（含增程式）混合动力、燃料电池三类新能源汽车，免税。

（8） 自 2004 年 10 月 1 日起，对农用三轮运输车，免税。

（9） 有国务院规定予以免税或者减税的其他情形的，按照规定免税或者减税。

2） 车辆购置税的退税

已缴纳车辆购置税的车辆，发生下列情形之一的，准予纳税人申请退税。

（1） 车辆退回生产企业或者经销商的。

（2） 符合免税条件的设有固定装置的非运输车辆但已征税的。

（3） 其他依据法律法规规定应予退税的情形。

6. 申报与缴纳

1） 纳税环节

车辆购置税的纳税环节选择在应税车辆的最终消费环节，即在应税车辆上牌登记注册前纳税。车辆购置税实行一次课征制，购置已征车辆购置税的车辆不再纳税。减、免税条件消失后的车辆应按规定缴纳车辆购置税。

2） 纳税期限

纳税人购买自用的应税车辆，自购买之日起 60 日内申报纳税；进口自用的应税车辆，自进口之日起 60 日内申报纳税；自产、受赠、获奖或者以其他方式取得并自用的应税车辆，应当于取得之日起 60 日内申报纳税。



免税车辆因转让、改变用途等原因，其免税条件消失的，纳税人应在免税条件消失之日起60日内到主管税务机关重新申报纳税。免税车辆发生转让，但仍属于免税范围的，受让方应当自购买或取得车辆之日起60日内到主管税务机关重新申报免税。

3）纳税地点

纳税人购置应税车辆，应向车辆登记注册地(即车辆的上牌落籍地)的主管税务机关申报纳税；购置不需要办理车辆登记注册手续的应税车辆，应当向纳税人所在地的主管税务机关申报纳税。

登记注册地具体指：军队、武警的车辆的登记注册地为军队、武警车辆管理部门所在地；部分农用运输车辆的登记注册地为地、市或县农机车管部门所在地；摩托车的登记注册地为县(市)公安车管部门所在地；上述车辆以外的各种应税车辆的登记注册地为市或地、市以上公安车管部门所在地。

4）纳税申报

车辆购置税实行一车一申报制度。纳税人办理纳税申报时应如实填写《车辆购置税纳税申报表》，同时提供包括车主身份证明、车辆价格证明、车辆合格证明和税务机关要求提供的其他资料在内的资料的原件和复印件。原件经车购办审核后退还纳税人，复印件和《机动车销售统一发票》的报税联由车购办留存。已经办理纳税申报的车辆，底盘发生更换的，纳税人应按规定重新办理纳税申报；对于已税车辆车架发生更换的，不需重新办理车辆购置税纳税申报。

免税条件消失的车辆，纳税人在办理纳税申报时，应如实填写纳税申报表，同时提供以下资料。

(1) 发生二手车交易行为的，提供纳税人身份证明、《二手车销售统一发票》和《车辆购置税完税证明》(以下简称完税证明)正本原件。

(2) 未发生二手车交易行为的，提供纳税人身份证明、完税证明正本原件及有效证明资料。

车辆购置税的纳税申报表参见表10-4。

表10-4　车辆购置税纳税申报表

填表日期：　　年　　月　　日　　　　行业代码：　　　　注册类型代码：

纳税人名称：　　　　金额单位：元

<table>
<tr><td>纳税人证件名称</td><td colspan="2"></td><td>证件号码</td><td colspan="3"></td></tr>
<tr><td>联系电话</td><td colspan="2"></td><td>邮政编码</td><td></td><td>地址</td><td></td></tr>
<tr><td colspan="7">车辆基本情况</td></tr>
<tr><td>车辆类别</td><td colspan="6">1. 汽车　2. 摩托车　3. 电车　4. 挂车　5. 农用运输车</td></tr>
<tr><td>生产企业名称</td><td colspan="3">.</td><td>机动车销售统一发票(或有效凭证)价格</td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td>厂牌型号</td><td colspan="3"></td><td>关税完税价格</td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td>发动机号码</td><td colspan="3"></td><td>关税</td><td colspan="2"></td></tr>
</table>



续表

<table>
<tr><td>车辆识别代号
(车架号码)</td><td colspan="2"></td><td colspan="2">消费税</td><td></td></tr>
<tr><td>购置日期</td><td colspan="2"></td><td colspan="2">免(减)税条件</td><td></td></tr>
<tr><td>申报计税价格</td><td>计税价格</td><td>税率</td><td colspan="2">免税、减税额</td><td>应纳税额</td></tr>
<tr><td>1</td><td>2</td><td>3</td><td colspan="2">4＝2×3</td><td>5＝1×3 或 5＝2×3</td></tr>
<tr><td></td><td></td><td>10％</td><td colspan="2"></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td colspan="2"></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="3">申报人声明</td><td colspan="3">授权声明</td></tr>
<tr><td colspan="3">此纳税申报表是根据《中华人民共和国车辆购置税暂行条例》的规定填报的，我确定它是真实的、可靠的、完整的。
声明人签字：</td><td colspan="3">如果你已委托代理人申报，请填写以下资料：为代理一切税务事宜，现授权(　　　)，地址(　　　)为本纳税人的代理申报人，任何与本申报表有关的往来文件，都可寄予此人。
授权人签字：</td></tr>
<tr><td rowspan="5">纳税人签名或盖章</td><td colspan="5">如委托代理人的，代理人应填写以下各栏</td></tr>
<tr><td>代理人名称</td><td colspan="2"></td><td colspan="2" rowspan="4">代理人(章)</td></tr>
<tr><td>地址</td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td>经办人</td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td>电话</td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td colspan="2">接收人：
接收日期：</td><td colspan="4">主管税务机关(章)：</td></tr>
</table>

7. 会计处理

企业购置应税车辆，按规定缴纳的车辆购置税，企业购置的减税、免税车辆改制后用途发生变化，按规定应补交的车辆购置税，借记“固定资产”科目，贷记“银行存款”科目。

例 10.7　东方公司受赠一辆汽车，该车应缴纳车辆购置税，主管税务机关核定的计税价格为 180 000 元。计算该公司应缴纳的车辆购置税并做出相应的会计分录。

应纳车辆购置税＝180 000×10％＝18 000(元)

会计分录为

借：固定资产——汽车　　18 000

　　贷：银行存款　　18 000

例 10.8　某企业从德国进口一辆自用卡车，进口时的完税价格为 40 000 元人民币，已知关税的税率为 20％。计算进口卡车的关税、增值税、车辆购置税并进行会计处理。

应纳关税＝40 000×20％＝8 000(元)

应纳增值税＝(40 000＋8 000)×17％＝8 160(元)

应纳车辆购置税＝(40 000＋8 000)×10％＝4 800(元)

会计分录为

借：固定资产——卡车　　60 960

　　贷：银行存款　　60 960

10.3.2 耕地占用税及其会计处理

1. 耕地占用税的主要特点

(1) 税收负担的一次性。耕地占用税是以单位和个人实际占用的耕地面积计税，按照规定的税额标准一次性征收。

(2) 征收对象的特定性。耕地占用税是对特定的行为征税，即只对占用耕地建房或从事其他非农业生产建设的单位和个人征税。

(3) 税收用途的补偿性。国家将征收的耕地占用税设立土地开发基金，全部用于开发农用耕地资源，而不得用于其他方面，也不存在参与预算平衡并对资金再分配的问题。

(4) 征收标准有很大的灵活性。国家只规定每平方米的最高和最低限额，各地可根据本地人均占地面积和经济发展水平，确定当地的具体适用税额标准。不过，在减免税权上则实行高度集中的管理权限，除中央有明文规定的范围外，地方无权减免。

2. 纳税人

凡在我国境内占用耕地建房或者从事其他非农业建设的单位或者个人，为耕地占用税的纳税人。单位包括国有企业、集体企业、私营企业、股份制企业、外商投资企业、外国企业以及其他企业和事业单位、社会团体、国家机关、军队以及其他单位等；个人包括个体工商户以及其他个人。具体来说，纳税人可分为以下几种。

(1) 经申请批准占用耕地的，纳税人为农用地转用审批文件中标明的建设用地人。

(2) 农用地转用审批文件中未标明建设用地人的，纳税人为用地申请人。

(3) 未经批准占用耕地的，纳税人为实际用地人。

3. 税率

耕地占用税在税率设计上采用了地区差别定额税率，以纳税人实际占用的耕地面积为计税依据，按照规定的适用税额一次性征收。耕地占用税的税额规定如下。

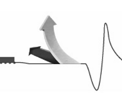
(1) 以县级行政区域为单位(以下同)，人均耕地不超过1亩的地区，每平方米为10～50元。

(2) 人均耕地超过1亩但不超过2亩的地区，每平方米为8～40元。

(3) 人均耕地超过2亩但不超过3亩的地区，每平方米为6～30元。

(4) 人均耕地超过3亩的地区，每平方米为5～25元。农村居民占用耕地新建住宅，按上述规定税额减半征收。

(5) 经济特区、经济技术开发区和经济发达、人均耕地特别少的地区，适用税额可以



适当提高，但是最高不得超过上述规定税额的50%。

各地适用税额，由省、自治区、直辖市人民政府在上述规定税额范围内，根据本地区情况具体核定。

占用基本农田的，适用税额应当在(3)规定的当地适用税额的基础上提高50%。铁路线路、公路线路、飞机场跑道、停机坪、港口、航道占用耕地，减按每平方米2元的税额征收耕地占用税。根据实际需要，国务院财政、税务主管部门向国务院有关部门并报国务院批准后，可以对前款规定的情形免征或者减征耕地占用税。农村居民占用耕地新建住宅，按照当地适用税额减半征收耕地占用税。

各省、自治区、直辖市耕地占用税的平均税额，按照《中华人民共和国耕地占用税暂行条例实施细则》所附的《各省、自治区、直辖市耕地占用税平均税额表》(表10-5)执行。县级行政区域的适用税额，按照条例、本细则和各省、自治区、直辖市人民政府的规定执行。

表10-5　各省、自治区、直辖市耕地占用税平均税额表

地　　区	每平方米平均税额/元
上海	45
北京	40
天津	35
江苏、浙江、福建、广东	30
辽宁、湖北、湖南	25
河北、安徽、江西、山东、河南、重庆、四川	22.5
广西、海南、贵州、云南、陕西	20
山西、吉林、黑龙江	17.5
内蒙古、西藏、甘肃、青海、宁夏、新疆	12.5

各地依据耕地占用税暂行条例和上款的规定，经省级人民政府批准，确定县级行政区占用耕地的适用税额，占用林地、牧草地、农田水利用地、养殖水面以及渔业水域滩涂等其他农用地的适用税额可适当低于占用耕地的适用税额。各地确定的县级行政区适用税额须报财政部、国家税务总局备案。

4. 应纳税额的计算

耕地占用税采用从量定额，一次课征制。以纳税人经批准实际占用的耕地面积为计税依据，乘以该耕地所在地区适用的单位税额计算应纳税额。计算公式为：

应纳税额＝实际占用耕地面积(平方米)×适用定额税率

例10.9　设在某地区的一家企业经土地管理部门批准，征用耕地6 000平方米进行扩建，该地区耕地占用税单位税额为每平方米20元。该企业应纳耕地占用税的计算为：

应纳耕地占用税＝6 000×20＝120 000(元)

5. 减免税

耕地占用税的税收优惠政策主要有以下几种。

(1) 部队军事设施用地，免税。

(2) 学校、幼儿园、敬老院、医院用地，免税。

(3) 铁路线路、公路线路、飞机场跑道和停机坪、港口、航道用地，减按每平方米2元的税额征收耕地占用税。

(4) 农村革命烈士家属、革命残废军人、鳏寡孤独以及革命老根据地、少数民族聚居地区和边远贫困山区生活困难的农户，在规定用地标准以内新建住宅纳税确有困难的，由纳税人提出申请，经所在地乡(镇)人民政府审核，报经县级人民政府批准后，可以给予减税或者免税。

纳税人改变占地用途，不再属于免税或减税情形的，应自改变用途之日起30日内按改变用途的实际占用耕地面积和当地适用税额补缴税款。

6. 申报与缴纳

1) 纳税义务发生时间

经批准占用耕地的，耕地占用税纳税义务发生时间为纳税人收到土地管理部门办理占用农用地手续通知的当天；未经批准占用耕地的，耕地占用税纳税义务发生时间为纳税人实际占用耕地的当天。

2) 纳税地点

纳税人占用耕地或其他农用地，应当在耕地或其他农用地所在地申报纳税。

耕地占用税由财政机关负责征收。土地管理部门在批准单位和个人占用耕地后，应及时通知所在地同级财政机关。获准征用或者占用耕地的单位和个人，应当持县级以上土地管理部门的批准文件向财政机关申报纳税；土地管理部门凭纳税收据或者征用批准文件划拨用地。耕地占用税的纳税申报表见表10-6。

表10-6 耕地占用税纳税申报表

申报日期：　　年　　月　　日　　　　　　　　金额：元(列至角分)　面积：平方米

用地单位(纳税人)	名称			联系人		联系电话	
	地址				税款所属日期		
	开户银行及账号				经济性质		
土地坐落							
征用土地面积				批准日期及文号			
建设项目性质				规划用途			
计税土地性质	水田	旱地	菜地	园地	鱼塘	其他	合计
分项面积							



续表

计税面积		其中：公路计税面积		计征税额	
批准减免税额		批准减免申请书编号			
应征税额	人民币(大写)				¥
保证金金额		保证金收据号码		微机流水号	
滞纳金申报	逾期缴款金额	应缴款期限	逾期天数	应纳滞纳金	

纳税申报人签字(盖章)：

(以上由耕地占用税纳税人填写)

土地管理部门意见	财政(税务)部门受理意见	
(单位盖章) 年　　月　　日	受理编号	
	处理意见： 经办人：　　　审核人： 年　　月　　日	

7. 会计处理

企业占用耕地从事开发，形成固定资产，通过“在建工程”账户进行核算。企业经批准占用耕地后，按照税法规定计算并缴纳耕地占用税，或补交耕地占用税时，借记“在建工程——××项目(耕地占用税)”，贷记“银行存款”；企业因减免退税收到退还的耕地占用税时，借记“银行存款”，贷记“在建工程——××项目(耕地占用税)”。

例 10.10　某企业经批准征用一块耕地新建厂房，耕地面积为 5 000 平方米，该企业所在地区适用耕地占用税的单位税额为每平方米 25 元。计算该企业应缴纳的耕地占用税并进行会计处理。

应纳税额＝5 000×25＝125 000(元)

缴纳耕地占用税时，作会计分录如下。

借：在建工程——厂房(耕地占用税)　　125 000

　　贷：银行存款　　125 000

10.3.3　烟叶税及其会计处理

烟叶税是以纳税人收购烟叶的收购金额为计税依据征收的一种税。

1. 纳税人、征收范围与税率

在中华人民共和国境内收购烟叶的单位为烟叶税的纳税人。其中的烟叶是指晾晒烟叶、烤烟叶。烟叶税实行比例税率，税率为 20%。烟叶税税率的调整，由国务院决定。

2. 应纳税额的计算与征收管理

1）应纳税额的计算

烟叶税的应纳税额按照纳税人收购烟叶的收购金额和规定的税率计算。应纳税额的计算公式为：

应纳税额＝烟叶收购金额×税率

收购金额包括纳税人支付给烟叶销售者的烟叶收购价款和价外补贴。按照简化手续、方便征收的原则，对价外补贴统一暂按烟叶收购价款的10％计入收购金额征收。

收购金额＝收购价款×(1＋10％)

例 10.11 某烟草公司系增值税一般纳税人，2014 年 10 月收购烟叶，支付烟叶生产者收购价款 30 000 元，并支付了价外补贴，货款已全部支付。请计算该烟草公司 10 月收购烟叶应缴纳的烟叶税。

应纳烟叶税＝30 000×(1＋10％)×20％＝6 600(元)

2）征收管理

烟叶税的征收管理，依照《中华人民共和国税收征收管理法》及《烟叶税暂行条例》的有关规定执行。

烟叶税的纳税义务发生时间为纳税人收购烟叶的当天。收购烟叶的当天是指纳税人向烟叶销售者收购付讫烟叶款项或者开具收购烟叶凭证的当天。

纳税人应当向烟叶收购地的主管税务机关申报纳税。烟叶收购地的主管税务机关是指烟叶收购地的县级地方税务局或者其所指定的税务分局、所。

纳税人应当自纳税义务发生之日起 30 日内申报纳税。具体纳税期限由主管税务机关核定。

3. 会计处理

1）账户设置

企业核算应缴纳的烟叶税时，应设置“应交税费——应交烟叶税”账户。

2）会计处理

收购烟叶并计算烟叶税时，借记“原材料”等存货科目，贷记“应交税费——应交烟叶税”；按期上缴烟叶税时，借记“应交税费——应交烟叶税”，贷记“银行存款”等货币资金科目。

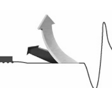
例 10.12 某烟草公司系增值税一般纳税人，2014 年 10 月收购烟叶，支付烟叶生产者收购价款 30 000 元，并支付了价外补贴，货款已全部支付，同时烟叶提回并验收入库。要求进行烟叶税的相关会计处理。

烟叶准予抵扣的增值税进项税额＝(30 000＋6 600)×13％＝4 758(元)

其中，6 600 元为例 10.11 计算的烟叶税额。

收购烟叶时的账务处理如下。

借：原材料	31 842	
应交税费——应交增值税(进项税额)	4 758	
贷：银行存款		30 000
应交税费——应交烟叶税		6 600



上交烟叶税时的账务处理如下。

借：应交税费——应交烟叶税　　6 600

　　贷：银行存款　　6 600



本章小结

本章主要讲述了特定目的税类包括城市维护建设税、教育费附加及地方教育附加、车辆购置税、耕地占用税和烟叶税共 5 个税种的税制要素，以及各自的会计核算方法。

城建税是对缴纳增值税、消费税、营业税的单位和个人以其实际缴纳的“三税”税额为计税依据而征收的一种附加税，其税款专门用于城市的公用事业和公共设施的维护建设。

教育费附加和地方教育附加是对缴纳增值税、消费税、营业税的单位和个人，就其实际缴纳的税额为计算依据征收的一种附加费，其税款专门用于支持地方教育事业。

车辆购置税是对在中国境内购买、进口、自产、受赠、获奖或者以拍卖、抵债、走私、罚没等方式取得并自用应税车辆的单位和个人征收的一种税。车辆购置税的基本内容中，特别要注意计税价格的规定，一方面车辆购置税的税金不含在计税价格中；另一方面，计税价格除了一般规定外，还有最低计税价格之说；车辆购置税也不需要单独设置核算账户，而是记入“固定资产”账户。

耕地占用税是国家对占用耕地建房或者从事其他非农业建设的单位和个人，就其实际占用的耕地面积一次性征收的一种税。该税与其他税种的最大区别是一次性征收。耕地占用税也不在“应交税费”账户中核算，而是记入在耕地上的“在建工程”。

烟叶税是以纳税人收购烟叶的收购金额为计税依据征收的一种税，对于卷烟生产企业具有重要的影响。

复习思考题

1. 问答题

(1) 如何计算城建税税额？其会计处理如何进行？

(2) 如何计算教育费附加及地方教育附加？其会计处理如何进行？

(3) 车辆购置税的基本内容是什么？其会计处理如何进行？

(4) 耕地占用税的基本内容是什么？其会计处理如何进行？

(5) 烟叶税的基本内容是什么？其会计处理如何进行？

2. 实务题

(1) 某位于市区的企业，3 月份实际缴纳增值税 45 万元，消费税 61 万元，其中：出口退税(增值税)2 万元，进口货物由海关代征增值税 8 万元，消费税 11 万元。

要求：计算应缴城市维护建设税及教育费附加，并作相应会计处理。

(2) 某公司 1 月份购进国产卡车 2 辆，增值税专用发票注明：价款 45 万元，增值税 7.65 万元；进口小轿车(排气量在 3 000mL 以上)1 辆，CIF 价格折合人民币 26 万元，适用关税税率 50.7%，消费税税率 8%，增值税税率 17%。当月已向主管税务机关、海关缴纳相关税款。

要求：计算应缴车辆购置税，确认卡车、小轿车的入账价值，并作相应的会计处理。



第11章 关税及其纳税会计处理

教学目标

本章主要讲述关税的含义与特点、关税的作用与政策、关税的分类、关税的基本内容、关税的征收管理和关税的计算及会计处理。通过本章的学习应该掌握关税的基本知识；对关税的基本内容和征收管理的规定要清楚，尤其是对关税的完税价格和应纳税额计算能够正确确认和熟练计算，并会正确地进行会计处理。

教学要求

知识要点	能力要求	相关知识
关税的含义	（1）了解关税的概念与特点 （2）关税的种类	（1）关税的含义、特点、作用 （2）关税的分类
关税制度的主要内容	（1）了解关税的征税对象、纳税义务人 （2）掌握关税的税率 （3）了解关税的缴纳及关税的优惠政策	（1）关税征税对象及纳税义务人 （2）进口、出口、暂定关税税率 （3）进口关税税率的种类 （4）关税的缴纳 （5）关税的减免
应纳税额计算	（1）掌握关税应纳税额的计算公式 （2）了解关税完税价格的确定	（1）从价计征计算应纳关税 （2）从量税率计算应纳税额 （3）复合税率计算应纳税额 （4）滑准税率计算应纳税额 （5）进口货物完税价格的审定 （6）出口货物完税价格的审定



续表

知识要点	能力要求	相关知识
关税会计核算	(1) 掌握关税会计处理的基础知识 (2) 能够对企业涉及关税的基本经济业务进行会计处理	(1) 进出口公司的会计核算的核算步骤 (2) 会计科目的设置 (3) 自营进出口的账务处理 (4) 代理进出口的账务处理 (5) 易货贸易的账务处理

导入案例

中澳自贸协定有望年底生效 对华关税逐步降为 0①

2014 年 11 月，中澳自由贸易协定经过 9 年 21 轮谈判后，终于尘埃落定。协定有望在下半年签署，并在 2015 年年底前生效。

2013—2014 年，澳大利亚向中国出口总额达 900 亿澳元。而在中澳自贸协定生效时，中国从澳大利亚进口的 92.9%的产品将获免税待遇，其他产品大部分将在 4 年内实现零关税。与此相应，澳大利亚对中国所有产品的关税最终均降为零。

在农业方面，澳大利亚是中国最大的农产品和鱼类产品供应国之一，2013 年出口额约为 90 亿澳元，并有望不断扩大。澳大利亚资源经济与科学局预测，中国将在 2050 年占全球农业需求增长的 43%，这对澳大利亚农产品出口将是巨大的市场。在中澳自贸协定谈判过程中，农业是中方的敏感领域，最终双方妥协的结果是几种农业产品的关税减免时间拉长，比如乳制品等。而澳大利亚关注的是外国投资，民众希望外国投资尽可能符合国家利益且可管控，最终自贸协定很好地解决了这些问题。

按照中澳自贸协定，所有乳制品的关税将在 4～11 年内被取消，目前实施的关税高达 20%。同时，牛肉 12%～25%的关税将在 9 年内取消；羊肉 12%～23%的关税将在 8 年内取消；葡萄酒 14%～20%的关税将在 4 年内取消；海产品的关税包括岩石龙虾 15%的关税和鲍鱼 14%的关税，将在 4 年内取消。此外，大麦 3%的关税立即免除，包括水果汁和蜂蜜在内的一系列加工食品的关税将被取消，皮革、毛皮 5%～14%的关税将在 2～7 年内取消。协议生效时，澳大利亚 99 .9%的资源、能源和制造产品将可免税进入中国。协议主要成果还包括：取消所有资源和能源产品的关税，包括铁矿、黄金、液化天然气、炼焦煤等，非焦煤(动力煤)的关税也将在两年内取消。同时，精炼铜及合金、氧化铝等许多产品的关税也将在协议生效时即可降为零。其他制造产品的关税也将在 4 年内取消，包括汽车引擎、钻石和其他宝石、珍珠、化妆和美发产品等。另外，还取消了医药品的关税，包括维他命和保健品等或即刻或 4 年内逐步取消。

此外，协定提高了非关税措施的透明度，还将会建立一个专门的机制，推出逐一审查和解决非关税措施，防止给双边贸易带来不必要的障碍。

11.1　关税税制要素

关税是由海关依据关税税法对进出国境或关境的货物和物品征收的一种税。具体地

① 本案例根据凤凰财经、新浪财经等网络最新消息整理。

说，关税是指由海关代表国家，按照《海关法》等法律、法规对国家准许进出口的货物、进出境的物品征收的一种流转税。关税的征收主体是国家，国家将征收关税的权利授予了海关，其他任何单位和个人均不得行使征收关税的权利。我国现行关税的征收依据是全国人民代表大会2000年7月修正颁布的《中华人民共和国海关法》(以下简称《海关法》)和国务院2003年11月发布的《中华人民共和国进出口关税条例》(以下简称《进出口关税条例》)。

11.1.1 关税的特点

关税的征税范围是以关境为界。关境又称税境，是指一个国家的海关征收关税的领域，按海关合作理事会的界定，即"一个国家的海关法令完全实施的境域"。一般情况下国境与关境是一致的，商品进出国境也就是进出关境，但在设立了关税同盟、自由港、自由贸易区的情况下，国境与关境就不一致了。例如，当几个国家结成关税同盟时，成员国之间相互取消关税，对外实施统一的关税法令和统一的对外税则，就成员国而言关境大于国境；当一国政府在其境内设立自由港、自由贸易区或出口加工区时，关境就小于国境。

关税作为独特的税种，与其他国内税相比较，具有明显的不同特点，具体表现在以下几个方面。

(1) 征收对象是进出境的货物和物品。即货物和物品只有在进出关境时，才能被征收关税。货物被征收关税后，在境内自由流通，无论经过多少次流转环节都不再重复征税。

(2) 有较强的涉外性。关税只对进出境的货物和物品征收，因此，关税税则的制定、税率的分类和高低，会直接影响到国际贸易的开展。随着经济全球化的发展，世界各国的经济联系越来越密切，贸易关系不仅反映简单的经济关系，而且成为一种政治关系，这样，关税政策、关税措施也往往和经济政策、外交政策紧密相关，具有涉外性。关税的涉外性可以从以下3个方面来理解。

① 关税受国际因素制约较强。如国际组织、各国政府间的协定、公约和政策都在不同程度上影响关税的制定、减免和调整。

② 关税影响与对方国家的贸易往来。关税既与本国的经济和生产有直接的关系，又能影响贸易对方国家的经济和生产，因而关税政策和关税措施常涉及国际的政治、外交和经济等方面的关系。

③ 关税是国际经济竞争的一种手段。利用关税与其他国家签订互惠协定，可以作为争取友好贸易往来的手段；利用关税壁垒可以作为保护国内生产的防卫武器。

11.1.2 关税的分类

关税依据不同的标准，可以划分为不同的种类。

1. 按应税商品的不同流向划分

1) 进口关税

进口关税就是海关对进口货物或物品征收的关税。一般是在货物或物品进入国(关)境或在货物从海关保税仓库中提出投入国内市场时征收。它是关税中最重要的一种，是执行



保护性关税政策的主要手段。目前，世界各国的税收体系均以进口关税作为关税的主体。我国在对外经济贸易往来活动中所说的关税一般都是指进口关税，在各种国际性贸易条约协定中所说的关税通常也是指进口关税。征收进口关税的目的在于保护本国市场和增加财政收入。

有时为了需要，在对通过关境的货物和物品征收正常的进口关税之外，还可以再附加征收一部分关税。一般把根据海关进出口税则中的法定税率征收的进口关税称为正税，把在进口正税的基础上额外加征的关税称为进口附加税。征收进口附加税主要是为了在保护本国生产和增加财政收入两个方面补充正税的不足，通常属于临时性的限制进口措施。附加税的目的和名称繁多，如反倾销税、反补贴税、报复关税、紧急进口税、惩罚税等。附加税并不是一个独立的税种，其本身并无单独的税则，它是从属于进口正税的。

2）出口关税

出口关税是海关对本国货物和物品出口时征收的关税。因为征收出口关税会提高出口货物的成本，削弱出口产品的国际竞争力，目前，世界各国一般少征或不征收出口关税。但为了限制本国某些产品或自然资源的输出，或为了保护本国生产、本国市场供应和增加财政收入以及某些特定需要，少数发展中国家和经济落后国家并没有完全取消出口关税。

3）过境关税

又称通过税，它是对外国货物通过本国国境或关境时征收的一种关税。过境关税最早产生并流行于欧洲各国，主要是为了增加国家财政收入而征收。目前，该种关税已经被废除。

2. 按计征方式划分

1）从价关税

从价关税是以货物的价格为计税依据而计算征收的一种关税。一般以海关审定的完税价格为计税依据，通常采用比例税率，其税负比较合理，有利于发挥关税的财政作用和保护作用。缺点是估价工作比较复杂，需要一定的专业技术。

2）从量关税

从量关税是以货物的计量单位为计税依据而计算征收的一种关税。从量关税一般采用定额税率，其计算比较简便。缺点是税负不尽合理，不考虑价格高低。

3）复合关税

复合关税是对同一种进口货物同时采用从价和从量两种标准合并计算征收，征税时，或以从价税为主加征从量税，或以从量税为主加征从价税。一般是以从价计征为主，以从量税率调整其税负水平。

4）选择关税

选择关税是对同一种货物在税则中规定从价、从量两种税率，在征税时选择其中一种进行课征。有抵御物价波动，维护关税的保护作用。

5）滑准关税

滑准关税是根据货物的不同价格适用不同税率的一类特殊的从价关税，是对某种货物

按该商品的价格高低规定几档不同的税率，进口货物按其价格水平所适用的税率课税，价格高的物品适用较低税率，价格低的物品适用较高税率，目的是使该物品的价格在国内市场上保持稳定。

3. 按对不同国家货物或货物不同输入情况，分为加重关税、优惠关税

1）加重关税

加重关税也称歧视性关税，是指国家为了加强关税对国内经济的保护作用，在征收一般关税之外又加征的一种临时性的进口附加税。加重关税一般都有较强的针对性，或针对特定的货物，或针对特定的国家。根据加重征税的原因，加重关税有反倾销税、反补贴税和报复性关税。

（1）反倾销税。它是指对低价倾销的外国进口货物征收的一种进口附加税。目的在于抵制外国进口商品倾销，保护民族产业和国内市场。在世界贸易组织以及其他多边和双边贸易谈判中，通常都有反倾销守则或条例，实行反倾销的国家都要制定有关的反倾销法律和法规。商品倾销主要分为两种：短期的或间断式的商品倾销和长期的经常性的商品倾销。短暂或间断式的商品倾销。

① 为保护或扩大国际市场而实行的倾销。

② 为报复他国在本国市场上的倾销行为而实行的反倾销。

长期经常性的商品倾销。

① 为扩大产业规模和充分利用现有人力、物力、财力而进行的倾销。

② 以重商主义理论为指导思想而进行的倾销。

这两种倾销因有明确的扩充市场及实行报复的含义，所以有必要征收反倾销关税。

（2）反补贴关税。它是指对直接或间接地接受任何形式的出口补贴或奖励的外国进口商品征收的一种进口附加税。税额一般按补贴或奖励的金额课征，用以抵消其所享有的津贴或补贴，保护本国的同类产品和商品市场。

（3）报复性关税。它是指本国出口货物在他国受到歧视性关税待遇时，为了保护本国的经济利益，针对该国进口货物加以报复，加重课征的关税。报复性关税可以适用一部分货物，也可适用于全部货物。

2）优惠关税

由于历史、政治、经济上的原因，缔约国之间或单方面给予国家的比正常关税税率低的关税优待，这种对进口货物的优惠待遇为优惠关税。优惠关税往往基于互惠性国际贸易协定在其成员国之间实施。主要包括互惠关税、特惠关税、最惠国待遇、普惠制。

（1）互惠关税。两国间协商签订协定，对进出口货物相互提供较低的关税税率直至免税。互惠关税有利于发展相互之间的经贸关系，促进双方经济的共同发展。

（2）特惠关税。一个国家或某一经济集团对某些特定国家的全部进口货物或部分货物单方面给予低关税或免税待遇的特殊优惠。其优惠对象不受最惠国待遇原则的制约，其他国家不得根据最惠国待遇原则要求享受这一特惠。

（3）最惠国待遇。适用于签订有最惠国待遇原则贸易协定的国家和地区的关税。缔约国一方给予第三国的一切特权、优惠和豁免，缔约国另一方可以享受同样待遇。最惠国待



遇可分为有条件和无条件两种情况：有条件最惠国待遇是指如果缔约国一方给予第三国的优惠待遇是有条件的，那么缔约国另一方必须提供相同的条件，才能享受这些优惠权益；无条件最惠国待遇是指缔约国一方给予第三国的一切优惠待遇，立即自动地适用于缔约国另一方。

最惠国待遇提供的关税税率不一定是最优惠的，其核心是不产生歧视，因此，在签订协定时，往往订立一些例外条款。最惠国待遇最初适用仅限于关税待遇，随着国际贸易的发展，适用范围不断扩大，但仍以关税为主。

(4) 普惠制。发达国家对来自发展中国家的某些进口货物，特别是工业制成品和半制成品给予一种普遍的关税优惠制度。普惠制优惠原则是普遍的、非歧视的和非互惠的。普遍的是指发达国家应对发展中国家的出口货物给予普遍的优惠；非歧视的是指所有发展中国家都不受歧视，都能享受普惠制待遇；非互惠的是指发达国家单方面给予发展中国家的优惠，而不得要求对方反向优惠。

4. 按照关税的征收目的，分为财政性关税、保护性关税

1) 财政性关税

财政性关税，又称收入关税，是以增加国家财政收入为主要目的而征收的关税。财政性关税的税率一般比保护性关税低，否则将阻碍国际贸易的发展，达不到增加财政收入的目的。财政性关税在各国历史上曾占据主要的地位，资本主义制度的发展和现代经济的确立，财政性关税的作用大大地削弱了，代之而起的是保护贸易政策的保护性关税。

2) 保护性关税

保护性关税，是以保护本国经济发展为主要目的而征收的关税。保护性关税主要是进口税，税率较高，可以有效地保护本国新兴产业、朝阳产业和有发展潜力的高科技产业免遭先进国家制成品的竞争，保护本国市场的占有率，从而使这些产业得以平稳发展。目前世界各国普遍采用保护性关税。

5. 按税率制定分，分为自主关税和协定关税

1) 自主关税

又称国定关税，它是指一个国家基于其主权，自主地制定的并有权修订的关税。自主关税适用于没有签订关税贸易协定的国家。

2) 协定关税

它是指国与国之间通过协商给予对方以优惠待遇的关税制度。包括双边协定关税、多边协定关税和片面协定关税。

11.1.3　关税制度的主要内容

1. 征税对象

我国《海关法》规定的关税征税对象是进出关境的货物和物品。关税征税的对象必须是国家准许进出口的货物和进出境的物品，国家对进出口货物和进出境物品有禁止性和限

制性规定的，没有有关许可证件的，除法律另有规定的外，不得进入或运出关境，也就不能成为关税的征收对象。

货物是指贸易性的进出口商品；物品是指非贸易性的物品，包括入境旅客随身携带的行李和物品、个人邮递物品、各种运输工具上的服务人员携带进口的自用物品、馈赠物品以及以其他方式进入关境的个人物品。

除关税优惠政策规定的以外，进口货物大部分都征收关税，出口货物一般不征税，仅对少部分货物征收出口关税。从这一角度说，进出口关税主要是指贸易性进口关税。

2. 纳税义务人

关税的纳税义务人是指根据我国现行海关的有关法律、法规规定，负有向海关缴纳关税义务的单位和个人。

我国海关有关法律法规规定，我国进口关税的纳税人为进口货物的收货人，出口关税的纳税人为出口货物的发货人或其代理人。单对经批准直接经营进出口商品的企业而言，关税的纳税人就是自营进出口业务的收货人或发货人，具体包括以下几类。

(1) 外贸进出口公司。

(2) 工贸或农贸结合的进出口公司。

(3) 其他经批准经营进出口商品的企业。

入境旅客行李、物品和个人邮递物品的纳税人是其所有人、收件人或持有人。物品的纳税人包括以下几类。

(1) 入境旅客随身携带的行李、物品的持有人。

(2) 各种运输工具上服务人员入境时携带自用物品的持有人。

(3) 馈赠物品以及以其他方式入境个人物品的所有人。

(4) 进口个人邮件的收件人。

接受纳税人的委托办理货物报送等有关手续的代理人，可以代办纳税手续，同时要遵守委托人应当遵守的各项规定。

3. 关税税则

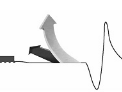
关税税则是根据国家关税政策和经济政策，通过一定的国家立法程序制定公布实施的，对进出口的应税和免税商品加以系统分类的一览表，它是海关征收关税的依据。关税税则一般包括以下内容。

(1) 国家实施的该税则的法令，即该税则的实施细则以及使用税则的有关说明。

(2) 税则的归类总规则，即说明它们各自应包括和不包括的商品以及对一些商品的形态、功能、用途等方面的说明。

(3) 税目表，包括商品分类目录和税率栏两大部分。商品分类目录将种类繁多的商品加以综合，或按照商品分为不同的类，类以下分章，章以下分税目，税目以下再分子目(按各国的实际需要)，并且将每项商品按顺序编税号；税率栏则按商品分类目录的顺序，逐项列出商品各自的税率，有的列一栏税率，有的列两栏或两栏以上的税率。

关税税则不是一成不变的，它随着国家经济管理体制和经济政策的变化而相应调整。



事实上，我国的关税税则几乎每年都有不同程度的变化和调整。

4. 关税税率

关税税率是指国家征收关税的比率，也就是海关按多大比率对应该征纳的进出口货物和物品征收关税。它是关税制度的核心要素，可以说，整个关税制度的大部分内容都是围绕税率来制定的。通常所说的下调关税水平，就是指关税税率水平的整体下降。

1）进口关税税率

我国进口税则设有最惠国税率、协定税率、特惠税率、普通税率、关税配额税率等税率。一定时期内可实行暂定税率。

最惠国税率适用原产于与我国共同适用最惠国待遇条款的 WTO 成员国或地区的进口货物，或原产于与我国签订有相互给予最惠国待遇条款的双边贸易协定的国家或者地区的进口货物，以及原产于我国境内的进口货物；协定税率适用原产于我国参加的含有关税收优惠条款的区域性贸易协定有关缔约方的进口货物。特惠税率适用原产于与我国签订有特殊优惠关税协议的国家或者地区的进口货物。普通税率适用原产于上述以外的其他国家或者地区的进口货物。适用最惠国税率、协定税率、特惠税率的国家或地区的名单，由国务院关税税则委员会决定。

为积极扩大进口，满足国内经济社会发展及消费需求，2012 年我国将对 730 多种商品实施较低的进口暂定税率，平均税率为 4.4%，比最惠国税率低 50%以上。这些商品主要分为五大类：①能源资源性产品，如煤炭、成品油等；②发展高端装备制造、新一代信息技术、新能源汽车等战略性新兴产业所需的关键设备和零部件，如高压输电线、手机用摄像组件、高清摄像头、小轿车车身冲压件用关键模具等；③农业生产资料，包括大马力拖拉机、大型收割机、乳品加工机等；④用于促进消费和改善民生的日用品，包括特殊配方婴幼儿奶粉、婴儿食品、护肤品等；⑤与公共卫生相关的产品，包括疫苗、血清、X 光片等。

2）出口税率

我国出口税为一栏税率，即出口税率。国家仅对少数资源性产品及易于竞相杀价、盲目进口、需要规范出口秩序的半制成品征收出口关税。我国现行税则对 100 余种商品计征出口关税，主要是鳗鱼苗、部分有色金属矿及其精矿、生锑、磷、氟钽酸钾、苯、山羊板皮、部分铁合金、钢铁废碎料、铜和铝原来及其制品、镍锭、锌锭、锑锭。但对上述范围内的部分商品实行 0～25%的暂定税率，此外，根据需要对其他 200 多种商品征收暂定税率。与进口暂定税率一样，出口暂定税率优先适用于出口税则中规定的出口税率。

5. 关税的减免

关税的减免，是国家为宏观调控经济政策走向或为了某些特殊需要而制定的减免措施。按照我国海关法规定，减免进出口关税的权限属于中央，在未经中央许可的情况下，各地海关不得擅自决定减免，以保证国家关税政策的统一。我国的关税减免主要有以下 3 种情况。

1）关税的法定减免

法定减免税是税法中明确列出的减税或免税。符合税法规定可予减免税的进出口货

物、纳税义务人无须提出申请，海关可按规定直接予以减免税。海关对法定减免税货物一般不进行后续管理。

我国《海关法》和《进出口关税条例》明确规定，下列货物、物品予以减免关税。

(1) 关税税额在50元人民币以下的一票货物。

(2) 无商业价值的广告品和货样。

(3) 外国政府、国际组织无偿赠送的物资。

(4) 进出境运输工具装载的途中必需的燃料、物料和饮食用品。

(5) 经海关核准暂时进境或者暂时出境并在6个月内复运出境或者复运进境的货样、展览品、施工机械、工程车辆、工程船舶、供安装设备时使用的仪器和工具、电视或者电影摄制器材、盛装货物的容器以及剧团服装道具，在货物收发货人向海关缴纳相当于税款的保证金或者提供担保后，准予暂时免纳关税。

(6) 为境外厂商加工、装配成品和为制造外销产品而进口的原材料、辅料、零件、部件、配套件和包装料，海关按照实际加工出口的成品数量免征进口关税；或者对进口料、件先征进口关税，再按照实际加工出口的成品数量予以退税。

(7) 因故退还的中国出口货物，经海关审查属实，可予免征出口关税，但已征收的进口关税不予退还。

(8) 因故退还的境外进口货物，经海关审查属实，可予免征出口关税，但已征收的进口关税不予退还。

(9) 进口货物有如下情形，经海关查明属实，可以酌情减免关税：在境外运输途中或者起卸时，遭受损坏或者损失的；起卸后海关放行前，因不可抗力遭受损坏或者损失的；海关查验时已经破漏、损坏或者腐烂，经证明不是保管不慎造成的。

(10) 无代价抵偿货物，即进口货物在征税放行后，发现货物残损、短少或品质不良，而由国外承运人、发货人或保险公司免费补偿或更换的同类货物，可以免税。但有残损或质量问题的原进口货物如未退运国外，其进口的无代价抵偿货物应照章征税。

(11) 我国缔结或者参加的国际条约规定减征、免征关税的货物、物品，按照规定予以减免关税。

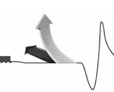
(12) 法律规定减征、免征的其他货物。

2) 关税的特定减免

关税的特定减免也称政策性减免，是指在关税基本法规确定的法定减免以外，由国务院授权的机关颁布法规、规章特别规定的减免。特定减免税货物一般有地区、企业和用途的限制，海关需要进行后续管理，也需要进行减免税统计。如对进口科技教育用品和残疾人专用物品，扶贫、慈善性捐赠物资，包括加工装配和补偿贸易、进料加工在内的加工贸易产品，边境贸易进口物资，保税区进出口货物，出口加工区进出口货物、进口设备等。

3) 关税的临时减免

关税的临时减免是指在以上两项减免税以外，由国务院根据《海关法》对某个纳税人因特殊情况和需要而进出境的货物临时给予的减免。临时减免一般必须在货物进出口前，向所在地海关提出书面申请，并随附必要的证明资料，经所在地海关审核后，转报海关总署或海关总署会同国家税务总局、财政部审核批准。



6. 关税的缴纳

进口货物的纳税义务人应当自运输工具申报进境之日起14日内，出口货物的纳税义务人除海关特准的外，应当在货物运抵海关监管区后、装货的24小时以前，向货物的进出境地海关申报。海关根据税则归类和完税价格计算应缴纳的关税和进口环节代征税，并填发税款缴款书。纳税人应当自海关填发税款缴款书之日起15日内向指定银行缴纳税款。

关税纳税义务人因不可抗力或在国家税收政策调整的情形下，不能按期缴纳税款的，经海关总署批准，可以延期缴纳税款，但最长不得超过6个月。

11.1.4　关税应纳税额的计算

1. 关税应纳税额的计算公式

1997年以前，我国对所有的进出口货物都采用从价计征。1997年起，对少数几种进口商品实行以下几种税率的计税方法。

1）以完税价格为计税依据计算应纳关税

目前，我国海关对绝大多数进出口货物和物品征收的关税都是以完税价格为计税依据的从价关税。

我国进出口关税的应纳税额根据关税的完税价格和适用税率进行计算，其基本计算公式为：

进出口关税应纳税额＝完税价格×进出口关税适用税率

其中，适用税率可以根据《海关进出口税则》的规定，按照进出口货物的所属类别和其具体品名查找确定。而完税价格应该根据有关规定进行核定。

2）实行从量税率计算应纳税额

从量税率是不以货物的完税价格为征税依据，而是以其重量、数量、容量等为征税依据的进口货物所适用的税率。实行从量税率的进口货物应纳进口关税的计算公式为：

进口关税应纳税额＝进口商品数量×进口关税从量税率

3）实行复合税率计算应纳税额

复合税率是一种采用从价税率和从量税率两种征税标准的税率，而且其中的从价税率和从量税率还随着完税价格和进口数量的不同等级而变化。实行复合税率的进口货物应纳进口关税的计算公式为：

进口关税应纳税额＝完税价格×进口关税从价税率＋进口商品数量×进口关税从量税率

4）实行滑准税率计算应纳税额

滑准税率是一种特殊的从价税率，完税价格越高，滑准税率越低；完税价格越低，滑准税率越高。我国只对进口新闻纸采用滑准税率征税。实行滑准税率的进口货物应纳进口关税的计算公式为：

进口关税应纳税额＝完税价格×进口关税滑准税率

例11.1　某商场于2014年10月进口一批化妆品。该批货物在国外的买价120万元，货物运抵我国入关前发生的运输费、保险费和其他费用分别为10万元、6万元、4万元。

货物报关后，该商场按规定缴纳了进口环节的增值税和消费税并取得了海关工具的缴款书。从海关将化妆品运往商场所在地发生运输费用5万元，该批化妆品当月在国内全部销售，取得不含税销售额520万元(假定化妆品进口关税税率20%，增值税税率17%、消费税税率30%)。

要求：计算该批化妆品进口环节应缴纳的关税、增值税、消费税和国内销售环节应缴纳的增值税。

(1) 关税的组成计税价格＝120＋10＋6＋4＝140(万元)

(2) 应缴纳进口关税＝140×20%＝28(万元)

(3) 进口关节应纳增值税的组成计价税价格＝(140＋28)÷(1－30%)＝240(万元)

(4) 进口环节应缴纳增值税＝240×17%＝40.8(万元)

(5) 进口环节应缴纳消费税＝240×30%＝72(万元)

(6) 国内销售环节应缴纳增值税＝520×17%－5×7%－40.8＝47.25(万元)

11.1.5　关税完税价格的确定

海关在征收关税时以完税价格作为计税依据。完税价格是海关以进出口货物的实际成交价格为基础审定的价格。实际成交价格是一般贸易项下进口或者出口货物的买方为购买该项货物向卖方实际支付的价格。完税价格包括货价以及货物运抵我国关境输入(出)地点起卸前的包装物、运费、保险费和其他劳务费等。

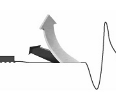
海关以进出口货物的实际成交价格为基础审定完税价格，包含两层含义：一是确定完税价格必须以货物的实际成交价格为基础；二是纳税义务人向海关申报的价格并不一定等于完税价格，只有经过海关审核并接受的申报价格才能作为完税价格。对于不真实或不准确的申报价格，海关有权不予接受，并可依照税法规定对有关进出口货物的申报价格进行调整或另行估定完税价格。

我国海关法规定了确定进出口货物完税价格的基本原则：进口货物以海关审定的正常到岸价格为完税价格，出口货物以海关审定的正常离岸价格扣除出口税为完税价格，到岸价格不能确定时，完税价格由海关估定。

1. 进口货物完税价格的审定

进口货物的完税价格由海关以该货物的成交价格为基础审查确定，并应当包括货物运抵中国关境内输入地点起卸前的运输及其相关费用、保险费。

进口货物的成交价格是一般贸易项下进口货物的买方为购买该项货物向卖方实际支付或应当支付的价格，指买方为购买进口货物直接或间接支付的总额，其核心内容是货物本身的价格(即不包括运输、保险及其他杂费的货物价格)。成交价格应当包括为了在境内生产、制造、使用或出版、发行的目的而向境外支付的与该进口货物有关的专利、商标、著作权，以及专有技术、计算机软件和资料等费用。在货物成交过程中，买方在成交价格外另支付给卖方的佣金，应计入成交价格，而向境外采购代理人支付的买方佣金则不能列入，如已包括在成交价格中则应予以扣除；卖方违反合同规定延期交货的罚款，卖方在货价中冲减时，罚款则不能从成交价格中扣除。



1）进口货物的成交价格应当符合的要求

（1）买方对进口货物的处置或使用不受限制，但国内法律、行政法规规定的限制、对货物转售地域的限制、对货物价格无实质影响的限制除外。

（2）货物的价格不得受到使该货物成交价格无法确定的条件或因素的影响。

（3）卖方不得直接或间接获得因买方转售、处置或使用进口货物而产生的任何收益，除非能够按照《审价办法》的规定做出调整。

（4）买卖双方之间没有“特殊关系”，如果有“特殊关系”，应当符合《审价办法》的规定。

2）一般贸易项下进口货物完税价格的审定

根据进口货物成交方式的不同，海关最终完税价格的审定方法如下。

（1）如以我国口岸到岸价格（通常称 CIF）成交的，或者以到达我国口岸的价格加佣金，或到达我国口岸的价格加保险费成交的，可将成交价格直接作为完税价格。用公式表示为：

完税价格＝成交价格＝在我国口岸成交的价格（CIF 价格）
＝到达我国口岸的价格＋佣金＝到达我国口岸的价格＋保险费

（2）如以境外口岸离岸价格（通常称 FOB 价格）或境外口岸到岸价格成交的，应另加从境外发货口岸或境外交货口岸运到我国境内口岸前实际支付的运杂费（包括运费、佣金等费用）、保险费作为完税价格。用公式表示为：

完税价格＝成交价格＋运杂费＋保险费＝境外口岸离岸价格（FOB 价格）＋运杂费＋保险费

（3）在境外口岸成交的情况下，完税价格内包括的运费、保险费和其他杂费，原则上应按实际支付的金额计算，若无法得到实际支付金额，也可以外贸系统海运进口运费率或按协商规定的固定运杂费率计算运杂费，保险费则按中国人民保险公司的保险费率计算。因为保险费是按完税价格的一定比例来征收的，因而上式只是表明了完税价格的内容，并不能真正计算出进口货物的完税价格。完税价格的计算公式应为：

$$\text{完税价格}=\frac{\text{境外口岸离岸价格(FOB)}+\text{运杂费}}{1-\text{保险费率}}$$

（4）如以境外口岸离岸价格加运费（通常称 C&F 价格）成交的，应另加保险费作为完税价格。这种方式是无论货物在哪儿成交，成交价格的内容被界定为货物离开境外口岸的价格和运费之和，用公式表示为：

完税价格＝成交价格＋保险费＝C&F 价格＋保险费＝境外口岸成交价格＋运费＋保险费

或

$$\text{完税价格}=\frac{\text{境外口岸离岸价格}+\text{运费}}{1-\text{保险费率}}=\frac{\text{C\&F 价格}}{1-\text{保险费率}}$$

3）特殊贸易项下进口货物的完税价格

对于某些特殊、灵活的贸易方式（如租赁、寄售等）进口的货物，在进口时没有“成交价格”可作依据，为此，进出口关税条例专门制定了审定方法。

（1）运往境外加工后复运进口货物的完税价格。海关主要根据以下几种方法审定其完税价格。

① 货物出境时已向海关报明，并在海关规定期限内复运进境的，以加工后货物进境

时的到岸价格与原出境货物价格的差额作为完税价格。

② 如果无法得到原出境货物的到岸价格，可以按海关估定的办法估定到岸价格，或用原出境货物申报出境时的离岸价格替代。

③ 如果仍无法算出到岸价格，可以用原出境货物在境外支付的工缴费加上运抵中国关境输入地点起卸前的包装费、运费、保险费和其他劳务费作为完税价格。

(2) 运往境外修理后又复运进境的机械器具、运输工具或者其他货物在出境时已向海关报明并在海关规定期限内复运进境的，以经海关审定的修理费和料件费以及该货物复运进境的运输及其相关费用、保险费估定完税价格。

(3) 以租借和租赁方式进境的货物，以海关审查确定的货物租金作为完税价格。留购的租赁货物，以海关审定的留购价格作为完税价格；承租人申请一次性缴纳税款的，经海关同意，按照一般进口货物估价办法的规定估定完税价格。

(4) 对于经海关批准暂进口的施工机械、工程车辆、供安装使用的仪器和工具、电视或电影摄制器材、盛装货物的容器等，如入境超过半年仍留在国内使用的，应自第7个月起，按月征收进口关税，其完税价格按货物原来进口时的到岸价格确定，每月应纳税额的计算公式为：

$$每月应纳关税=货物原到岸价格\times关税税率\times1/48$$

(5) 对于国内单位留购的进口货样、展览品的广告陈列品，以留购价格作为完税价格。但对于留购货样、展览品和广告陈列品的买方，除按留购价格付款外，又直接或间接给卖方一定利益的，海关可以另行确定上述货物的完税价格。

(6) 对于进口供报刊使用的广告印刷板和印刷底片，以及供电视台播放节目用的广告胶片、磁带等，应按该项物品的到岸价格作为完税价格，对外支付版权费、母带费、租用费的，应计入完税价格。

(7) 转让出售进口减免税货物的完税价格。按照特定减免税办法批准予以减免税进口的货物，在转让或出售而需补税时，可按这些货物原进口时的完税价格征税。

4) 进口货物海关估价的确定

如果进口货物的完税价格不能按照成交价格确定，或申报价格经海关审查不能接受的，海关应当依次以下列方法为基础估定完税价格。

(1) 相同货物成交价格法。即以被估货物从同一出口国家或者地区购进的相同货物的成交价格作为被估货物完税价格的价格依据。相同货物是指在所有方面都相同的货物，包括物理或化学性质、质量和信誉，但是表面上的微小差别或包装差别允许存在。

(2) 类似货物成交价格法。即以被估货物从同一出口国家或者地区购进的类似货物的成交价格作为被估货物的完税价格的依据。类似货物是指具有类似原理和结构、类似特性、类似组成材料并有同样的使用价值，而且在功能上与商业上可以互换的货物。

(3) 国际市场价格法。即以该项进口货物的相同或类似货物在国际市场上公开的成交价格为该货物的完税价格。

(4) 国内市场价格倒扣法。即以国内相同或类似货物的市场批发价格估定。具体方法为：进口货物的相同或类似货物在国内市场的批发价格，减去进口关税和进口环节其他税费以及进口后的正常运输、储存、营业费用及利润后的价格作为完税价格。这种方法较少使



用，通常用于处理无人认领以及其他特殊情形的货物。由于进口后的正常费用，各种货物参差不一，难以准确计算，通常按费用和利润酌定为到岸价格的 20%进行计算，其公式为：

$$完税价格=\frac{国内市场批发价格}{1+进口关税税率+进口费用利润比例(20\%)}$$

由于进口货物在进口环节应缴纳增值税和消费税，所以，其计算公式为：

$$完税价格=\frac{国内市场批发价格}{1+进口关税税率+\frac{1+关税税率}{1-代征税率}\times代征税率+20\%}$$

5）其他合理方法估定的价格

如果按照上述几种方法顺序估价仍不能确定其完税价格时，则可由海关按照合理方法估定。合理方法一般指构成该项进口货物所必须支付的价格总和。我国对海关可以采用的合理方法没有具体的规定，一般由海关依据掌握的被估货物的基本情况，进行综合估价，以计算被估货物的完税价格。

2. 出口货物完税价格的审定

出口货物的完税价格由海关以该货物向境外销售的成交价格为基础审查确定，并应包括货物运至中国境内输出地点装载前的运输及其相关费用、保险费，但其中包含的出口关税税额，应当扣除。

出口货物成交价格是该项货物的买方为购买该出口货物而向卖方实际支付或应当支付的价格。我国出口货物应当以海关审定的货物售予境外的离岸价格，扣除出口关税后作为完税价格。其计算公式为：

$$完税价格=\frac{离岸价格}{1+出口关税税率}$$

出口方向海关申报的出口价格必须是买卖双方的成交价格，否则海关不予承认。海关具体审定出口货物完税价格的方法有以下几种。

（1）出口货物的离岸价格应以该项货物运离关境前的最后一个口岸的离岸价格为实际离岸价格。如该项货物从内地起运，则从内地口岸至最后出境口岸所支付的国内段运输费用应予扣除。

（2）离岸价格不包括装船以后发生的费用。因此，出口货物成交价格如为境外口岸的到岸价格或货价加运费价格时，应先从成交价格中扣除运费和保险费，然后再按规定计算完税价格。

（3）出口货物在成交价格以外支付给国外的佣金，应予扣除；如佣金未单独列明，则不予扣除。

（4）买方在出口货物成交价格以外另行支付的货物包装费，应当计入完税价格。

出口货物的发货人或其代理人应如实向海关申报出口货物售予境外的价格，对不符合海关审价依据的出口货物，海关将依次按下列方法予以审定。

（1）同一时期内向同一国家或地区销售出口的相同或者类似商品的成交价格。

（2）根据境内生产相同或类似商品的成本、储运和保险费用、利润及其他杂费计算所得的价格。



(3) 其他合理方法估定的价格。

11.1.6 关税应纳税额的计算实例

例 11.2 某进出口公司从美国进口一批化工原料共 500 吨，货物以境外口岸离岸价格成交，单价折合人民币 20 000 元(不包括向卖方支付的佣金每吨 1 000 元人民币)。已知该货物运抵中国关境内输入地点起卸前的包装费、运输、保险和其他劳务费为每吨 2 000 元人民币，关税税率为 10%，则该批化工原料应纳关税为：

应纳关税＝(货价＋佣金＋包装等劳务费)×关税税率
＝(500 ×2＋500 ×0.1＋500 ×0.2) ×10%
＝115(万元)

例 11.3 上海某进出口公司从美国进口应征消费税货物一批，货物以离岸价格成交，成交价折合人民币为 1 410 万元(包括单独计价并经海关审查属实的向境外采购代理人支付的买方佣金 10 万元，但不包括因使用该货物而向境外支付的软件费 50 万元、向卖方支付的佣金 15 万元)，另支付货物运抵我国上海港的运费、保险费等 35 万元。假设该货物适用的关税税率为 20%、增值税税率为 17%、消费税税率为 10%，则该公司应缴纳的关税、消费税和增值税计算如下。

(1) 计算应纳关税为：

关税完税价格＝离岸价＋软件费＋卖方佣金－买方佣金＋运保费
＝1 410＋50＋15－10＋35＝1 500(万元)
关税＝关税完税价格×关税税率＝1 500 ×20%＝300(万元)

(2) 计算应纳消费税为：

组成计税价格＝(1 500＋300)÷(1－10%)＝2 000(万元)
消费税＝2 000×10%＝200(万元)

(3) 计算应纳增值税为：

组成计税价格＝1 500＋300＋200＝2 000(万元)
增值税＝2 000×17%＝340(万元)

11.2 关税的纳税会计处理

11.2.1 关税会计处理的要点

1. 进出口公司的会计核算的步骤

进出口公司的会计核算的核算步骤包括以下内容。

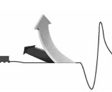
(1) 收到委托单位划来进口货款。

(2) 对外支付进口商品款。

(3) 计算、支付进口关税。

(4) 将进口商品交付委托单位并收取手续费。

(5) 与委托单位结算。



2. 企业关税的会计处理注意事项

企业应当在“应交税费”科目下设置“应交进口关税”和“应交出口关税”两个明细科目，分别用来核算企业发生的和实际缴纳的进出口关税。其贷方反映企业在进出口报关时经海关核准应缴纳的进出口关税，其借方反映企业实际缴纳的进出口关税，余额在贷方反映企业应缴而未缴的进出关税。对于进口关税，应当计入进口货物的成本，而对于出口关税，通常应当计入企业的营业税金。

1）自营进口

根据现行会计准则规定，企业自营进口商品应支付的进口关税，与按进口商品的国外货价、应交的进口关税、消费税和国外运费、保险费等，一并构成进口商品的采购成本，计入“材料采购”账户。商品到达我国口岸目的地后发生的费用应计入销售费用(或管理费用)，收入的进口佣金冲减进价。企业在计算出应缴纳进口关税时，应借记“材料采购”等账户，贷记“应交税费——应交进口关税”账户。企业交纳进口关税时，借记“应交税费——应交进口关税”科目，贷记“银行存款”科目。

企业被批准减免进口关税，在收到退回的税款时，应借记“银行存款”账户，贷记“应交税费——应交关税”账户；同时，结转退回的税款，即借记“应交税费——应交关税”账户，贷记“材料采购”“固定资产”“在建工程”等账户。

2）代理进口

代理进口业务一般由外贸企业代理委托单位(包括工业企业和商业企业)承办。外贸企业对其代理的进口业务并不负担盈亏，只是收取一定的手续费。因此代理进口业务发生的进口关税，先由外贸企业代缴，然后向委托单位收取。外贸企业在代理进口业务中计算出应缴纳的进口关税时应借记“应收账款——××单位”科目，贷记“应交税费——应交进口关税”科目；实际缴纳时，借记“应交税费——应交进口关税”科目，贷记“银行存款”科目；工业企业通过外贸企业代理进口原材料应支付的进口关税，不通过“应交税费”账户核算，而是将其与进口原材料的货款、国外运费、保险费、国内费用等一并计入进口原材料的采购成本，借记“材料采购”“固定资产”等科目，贷记“应付账款”等科目。

商业企业通过外贸企业代理进口原材料应支付的国内费用在“销售费用”账户中列支。

企业根据与外商签订的加工装配和补偿贸易合同而引进的国外设备，所支付的关税在“固定资产”“在建工程”账户中列支。

3）自营出口

由于出口关税是对销售环节征收的一种税金，因此其核算应作为营业税金，通过“营业税金及附加”等科目进行。企业计算出应缴纳出口关税时，借记“营业税金及附加”等科目，贷记“应交税费——应交出口关税”科目；实际缴纳出口关税时，借记“应交税费——应交出口关税”科目，贷记“银行存款”科目。

4）代理出口

对于代理出口业务，外贸企业在计算应纳出口关税时，借记“应收账款”科目，贷记“应交税费——应交出口关税”科目；实际缴纳时，借记“应交税费——应交出口关税”

科目，贷记“银行存款”科目。对于委托企业，收到外贸企业账单时，对于出口关税，借记“营业税金及附加”等科目，贷记“应付账款”等科目；实际支付时，借记“应付账款”科目，贷记“银行存款”等科目。

5）易货贸易

易货贸易，即以货易货，将出口和进口结合起来进行交易。易货贸易进口业务发生的进口关税，构成其进口商品的成本，企业在计算出应缴纳易货贸易进口关税时，应借记“易货进口销售成本”科目，贷记“应交税费——应交进口关税”科目；企业缴纳进口关税时，借记“应交税费——应交进口关税”科目，贷记“银行存款”科目；对于易货贸易出口业务发生的出口关税，应借记“营业税金及附加”等科目，贷记“应交税费——应交出口关税”科目；企业实际缴纳出口关税时，借记“应交税费——应交出口关税”科目，贷记“银行存款”科目。

11.2.2 关税会计处理的举例

1. 进口关税的账务处理

进口业务分为自营进口和代理进口两种情况。

1）自营进口

例 11.4 某企业 2014 年 5 月 1 日报关进口货物一批，离岸价为 370 000 澳币，支付国外运费 22 500 澳币，保险费 7 500 澳币，国家规定进口税率为 30%。进口报关当日人民银行公布的市场汇价为 1 澳币=7.00 元人民币，则报关时应纳关税为：

应纳进口关税=(370 000+22 500+7 500)×7.0×30%=840 000(元)

作会计分录为

借：材料采购　　840 000

　　贷：应交税费——应交进口关税　　840 000

以银行存款交纳进口关税时，作会计分录为

借：应交税费——应交进口关税　　840 000

　　贷：银行存款　　840 000

例 11.5 某公司进口设备一套，到岸价格为 200 000 美元，报关当日人民银行公布的市场汇价为 1 美元=6.30 元人民币，进口关税税率为 10%，则应纳税额为：

应纳税额=200 000×6.30×10%=126 000(元)

则企业应作会计分录为

借：固定资产　　126 000

　　贷：应交税费——应交进口关税　　126 000

以银行存款缴纳进口关税时，作会计分录为

借：应交税费——应交进口关税　　126 000

　　贷：银行存款　　126 000

2）代理进口

例 11.6 宏远公司委托天兴进出口贸易公司代理进口材料一批，向天兴公司先付定金



4 800 000 元。该批材料实际支付离岸价为 480 000 美元，海外运输费、包装费、保险费共计 20 000 美元(支付日市场汇价为 1 美元＝6.30 元人民币)，进口报关当日人民银行公布的市场汇价为 1 美元＝7.30 元人民币，进口关税税率为 20％，增值税税率为 17％。

(1) 天兴公司的会计处理如下。

① 收到预付款时作如下会计分录。

借：银行存款　　4 800 000

　　贷：预收账款——宏远公司　　4 800 000

② 进口货物时，实际向国外支付货款和运输费、包装费和保险费为 3 150 000 元[＝(480 000＋20 000)×6.30]，作如下会计分录。

借：预收账款——宏远公司　　3 150 000

　　贷：银行存款　　3 150 000

③ 进口报关时应纳税额为：

应纳进口关税＝(480 000＋20 000)×6.30×20％＝630 000(元)

应纳增值税＝[(480 000＋20 000)×6.30＋630 000]×17％＝642 600(元)

则企业应作如下会计分录。

借：预收账款——宏远公司　　1 650 000

　　贷：应交税费——应交进口关税　　630 000

　　　　　　　　——应交增值税　　642 600

实际缴纳税款时

借：应交税费——应交进口关税　　630 000

　　　　　　——应交增值税　　642 600

　　贷：银行存款　　1 272 600

④ 企业按规定向宏远公司收取商品全部进价 10％的代理手续费，则代理手续费为：

代理手续费＝(3 150 000＋1 272 600)×10％＝442 260(元)

则企业应作如下会计分录。

借：应收账款——宏远公司　　442 260

　　贷：其他业务收入　　442 260

⑤ 实际收到宏远公司付来的其余款项时作如下会计分录。

借：银行存款　　64 860

　　贷：应收账款——宏远公司　　64 860

2) 宏远公司的会计处理如下。

① 预付定金时作如下会计分录。

借：预付账款——天兴公司　　4 800 000

　　贷：银行存款　　4 800 000

② 实际收到天兴公司报来的账单时作如下会计分录。

借：材料采购(＝3 150 000＋630 000＋442 260)　　4 222 260

　　　应交税费——应交增值税(进项税额)　　642 600

　　贷：预付账款——天兴公司　　4 864 860

③ 实际支付其余款项时作如下会计分录。

借：预付账款——天兴公司　　64 860
　　贷：银行存款　　64 860

2. 自营出口的账务处理

例 11.7　某企业直接对外出口产品一批，离岸价为 2 000 000 元，出口税税率为 15%，则应纳出口关税额为：

应纳税额=2 000 000×15%=300 000(元)

(1) 企业作会计分录如下。

借：营业税金及附加　　300 000
　　贷：应交税费——应交出口关税　　300 000

(2) 以银行存款缴纳出口关税时作会计分录如下。

借：应交税费——应交出口关税　　300 000
　　贷：银行存款　　300 000

3. 代理出口的账务处理

例 11.8　宏远公司委托天兴公司出口商品一批，离岸价为 1 000 000 元，出口关税税率为 30%，则：

应纳出口关税=1 000 000×30%=300 000(元)

则天兴公司有关会计处理如下。

(1) 出口报关时作如下会计分录。

借：应收账款——宏远公司　　300 000
　　贷：应交税费——应交出口关税　　300 000

(2) 实际缴纳时作如下会计分录。

借：应交税费——应交出口关税　　300 000
　　贷：银行存款　　300 000

(3) 实际与宏远公司结算时，将出口关税从应付账款中扣除，则作会计分录为

借：应付账款——宏远公司　　300 000
　　贷：应收账款——宏远公司　　300 000

(4) 宏远公司在收到天兴公司报来的账单时作会计分录为

借：营业税金及附加　　300 000
　　贷：应收账款——天兴公司　　300 000

4. 易货贸易的账务处理

例 11.9　某外贸公司按易货协议进口某种商品一批，协议价格折合人民币 100 万元。增值税税率为 17%，进口关税税率为 20%，则应缴增值税 170 000 元，应缴进口关税 200 000 元；该批商品对内销售价格为 150 万元，销项税额 255 000 元。同时企业出口商品一批，协议价格也为 100 万元，商品成本为 600 000 元，出口关税税率为 10%，作有关会计分录。



(1) 计算应缴进口关税时作如下会计分录。

借：易货进口销售成本——某商品　200 000

　　贷：应交税费——应交进口关税　200 000

(2) 以银行存款缴纳进口关税、增值税时作如下会计分录。

借：应交税费——应交进口关税　200 000

　　　　　　——应交增值税(进项税额)　204 000

　　贷：银行存款　404 000

(3) 该批商品对内销售，收到销货款时作如下会计分录。

借：银行存款　1 755 000

　　贷：主营业务收入　1 500 000

　　　　应交税费——应交增值税(销项税额)　255 000

(4) 企业按规定报关出口时作如下会计分录。

借：营业税金及附加　100 000

　　贷：应交税费——应交出口关税　100 000

(5) 实际缴纳出口关税时作如下会计分录。

借：应交税费——应交出口关税　100 000

　　贷：银行存款　100 000

(6) 结转易货贸易出口商品成本，作如下会计分录。

借：主营业务成本　60 000

　　贷：库存商品　60 000

本章小结

本章主要讲述了关税的概念与特点、关税的种类、关税制度的主要内容、关税应纳税额的计算及关税的有关会计核算内容。

关税是对进出境货物、物品征收的一种税。进口货物的收货人、出口货物的发货人、进出境物品的所有人为关税的纳税义务人。

我国现行关税的税率包括进口税率、出口税率和暂定税率。关税应纳税额的计税方法包括从价计税、从量计税、复合计税以及滑准计税共 4 种方法。

与关税相关业务的会计处理因自营进口、代理进口、自营出口、代理出口、易货贸易等业务的不同而不同。

关税完税价格的确定是应纳关税额计算的难点。关税应纳税额的计算及相应业务的会计处理是本章的重点。

复习思考题

1. 思考题

(1) 何谓关税？关税有何作用？它分为哪些种类？

(2) 我国现行关税有哪几种计征方法？

（3）何谓关税完税价格？进出口关税完税价格如何确认？

（4）企业如何进行关税的会计处理？

2. 实务题

（1）某企业2014年将以前年度进口的设备运往境外修理，设备进口时成交价格58万元，发生境外运费和保险费共计6万元；在海关规定的期限内复运进境，进境时同类设备价格65万元；发生境外修理费8万元，料件费9万元，境外运输费和保险费共计3万元，进口关税税率20%。

要求：计算运往境外修理的设备报关进口时应纳进口环节税金并写出相应的会计分录。

（2）某具有进出口经营权的企业发生以下进口业务。

① 把一项设备运往境外修理，设备价120万元，修理费10万元，材料费12万元，运输费2万元，保险费0.8万元。

② 以租赁方式进口一项设备，设备价200万元，支付的租金20万元。

③ 免税进口一项设备，设备价160万元，海关监管期4年，企业使用18个月转售。

上述设备、货物的进口关税率均为15%。

要求：计算各项业务应纳关税。

（3）有进出口经营权的某外贸公司，2014年10月发生以下经营业务。

经有关部门批准从境外进口小轿车30辆，每辆小轿车货价15万元，运抵我国海关前发生的运输费用、保险费用无法确定，经海关查实其他运输公司相同业务的运输费用占货价的比例为2%。向海关缴纳了相关税款，并取得了完税凭证。

公司委托运输公司将小轿车从海关运回本单位，支付运输公司运输费用9万元，取得了运输公司开具的普通发票。当月售出24辆，每辆取得含税销售额40.95万元，公司自用2辆并作为本企业固定资产。

（已知：小轿车关税税率60%、消费税税率8%。）

要求：

① 计算小轿车在进口环节应缴纳的关税、消费税和增值税。

② 计算国内销售环节10月份应缴纳的增值税。